

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vnitropodnikové účetnictví se zaměřením na zakázkovou výrobu  
Internal Accounting Focused on the Custom Production

Student: Bc. Veronika Kaňoková  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Veronika Kaňková**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: **Vnitropodnikové účetnictví se zaměřením na zakázkovou výrobu**  
**Internal Accounting Focused on the Custom Production**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Vymezení vnitropodnikového účetnictví
  3. Systém kalkulací v zakázkové výrobě
  4. Zakázková výroba ve vybrané společnosti
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.  
KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.  
POPEŠKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Paločová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci na téma „Vnitropodnikové účetnictví se zaměřením na zakázkovou výrobu“ vypracovala samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v přiloženém seznamu. Přílohy č. 1, 2 a 3 dané mi k dispozici jsem samostatně vložila.

V Ostravě dne 27. dubna 2012

.....*Veronika Kaňoková*.....

Bc. Veronika Kaňoková

# Obsah

<b>Obsah</b>	3
<b>1. Úvod</b>	4
<b>2. Vymezení vnitropodnikového účetnictví</b>	6
2.1 Vývoj manažerského účetnictví	6
2.2 Charakteristika manažerského účetnictví	6
2.2.1 Funkce manažerského účetnictví	7
2.2.2 Zásady manažerského účetnictví	9
2.3 Vztah manažerského účetnictví a ostatních druhů účetnictví	10
2.3.1 Subsystémy manažerského účetnictví	11
2.4 Vnitropodnikové účetnictví	13
2.4.1 Organizační struktura podniku	16
2.4.2 Ekonomická struktura podniku	17
2.4.3 Formy organizace vnitropodnikového účetnictví	20
2.4.4 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví	22
2.4.4.1 Jednookruhová účetní soustava	23
2.4.4.2 Dvouokruhová účetní soustava	25
2.4.4.3 Kombinace obou soustav	27
2.4.5 Vnitropodniková cena	28
<b>3. Systém kalkulací v zakázkové výrobě</b>	30
3.1 Vymezení pojmu nákladů	30
3.2 Členění nákladů	30
3.2.1 Náklady pro řízení	30
3.2.2 Náklady pro rozhodování	34
3.3 Kalkulace	37
3.3.1 Metoda kalkulace	38
3.3.1.1 Kalkulace úplných nákladů	40
3.3.1.2 Kalkulace neúplných nákladů	44
3.3.2 Struktura kalkulačních vzorců	45
3.4 Kalkulační systém podniku	47
3.5 Zakázková výroba	49
3.5.1 Řízení nákladů v zakázkové výrobě	51
3.5.2 Kalkulace v zakázkové výrobě	52
<b>4. Zakázková výroba ve vybrané společnosti</b>	54
4.1 Představení společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o.	54
4.1.1 Vývoj společnosti	54
4.1.2 Základní informace o společnosti	54
4.1.3 Jednotlivé druhy činností	55
4.1.4 Ekonomická situace	59
4.2 Účetnictví společnosti	61
4.3 Kalkulace zakázek	63
4.4 Konkrétní příklad kalkulace ve společnosti	66
<b>5. Závěr</b>	68
<b>Seznam použité literatury</b>	70
<b>Seznam zkratk</b>	72
<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
<b>Seznam příloh</b>	
<b>Přílohy</b>	

# 1. Úvod

Účetnictví vzniklo jako nástroj číselného zaznamenávání hospodářských operací. Prvotní zmínky o jeho vedení se objevují již od počátků lidské civilizace, kdy bylo potřeba vést určitou evidenci o cenách a množství zemědělských komodit. Avšak písemně bylo o účetnictví poprvé pojednáno v knize, kterou sepsal roku 1494 italský mnich Luca Pacioli, jež je proto považován za „otce účetnictví“. Účetnictví v této podobě sloužilo zejména řemeslníkům a obchodníkům, kteří si jednou ročně sepisovali majetek a závazky a jejich srovnáním vypočítali obchodní jmění.

Avšak neustálé rozvíjení obchodu a služeb vedlo pochopitelně také k rozvoji samotného účetnictví, a to postupně až do dnešní podoby, kdy účetnictví slouží k zaznamenávání vývoje majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a výsledků hospodaření. Takovéto účetnictví zachycuje hospodaření účetní jednotky jako celku a jeho informace slouží především externím uživatelům.

Nicméně v současnosti si společnosti uvědomují, že tento pohled na účetnictví je pro zajištění jejich dlouhodobého rozvoje značně nedostačující. Naopak je potřeba, aby se podnik orientoval i na činnosti, které se provádí uvnitř podniku a které také mají vliv na výsledek hospodaření. Pro rozhodování a řízení dalšího jednání společnosti má tak sloužit manažerské účetnictví.

Manažerské účetnictví poskytuje úplné a spolehlivé informace o tom, co se stalo a zda byly splněny stanovené úkoly. Tyto informace pak pomáhají managementu podniku činit ta správná a potřebná rozhodnutí s ohledem na strategické řízení podniku.

Diplomová práce je zaměřena na jeden ze základních článků manažerského účetnictví, kterým je vnitropodnikové účetnictví.

Prvním cílem diplomové práce je jednak charakterizovat vývoj a rozdělení manažerského účetnictví a jeho srovnání s ostatními druhy účetnictví a jednak definovat základní rysy vnitropodnikového účetnictví, formy a organizace jeho vedení a postupy účtování.

Druhým cílem je vymezení pojmu nákladů a jejich členění dle vybraných kritérií. Dále specifikace kalkulací, kalkulačního vzorce a kalkulačního systému v podniku. Neméně důležitým cílem je i definice zakázkové výroby a jejího systému kalkulací.

Posledním cílem diplomové práce je řešení vnitropodnikového účetnictví a kalkulací v zakázkové výrobě v praxi s využitím údajů konkrétní firmy. Čtvrtá kapitola práce je zaměřena na charakteristiku společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o., její

účetování a zejména její systém kalkulací s následným vyhodnocením stávajícího systému vedení účetnictví, popřípadě návrhem dalších možných řešení.

Při zpracování teoretické části diplomové práce jsem aplikovala **metodu postupu**, při které se od jednodušších informací přechází ke složitějším. Naopak v praktické části jsem použila jednak **metodu praktické aplikace**, která aplikuje teoretické znalosti do praxe a jednak **kritickou analýzu**, při které jde o charakteristiku dané problematiky, nalezení řešení a specifikace případných nedostatků.

Vlastní názory, návrhy, komentáře a připomínky jsou v práci psány zvýrazněnou kurzívou.

## **2. Vymezení vnitropodnikového účetnictví**

### **2.1 Vývoj manažerského účetnictví**

Vnitropodnikové účetnictví je subsystémem manažerského účetnictví, které se začíná vyvíjet ke konci 19. století ve Spojených státech amerických, kde v té době docházelo k prudkému rozvoji průmyslové výroby. Hovoří se o druhé průmyslové revoluci.

Pro druhou průmyslovou revoluci byla charakteristická zejména produkce velkých objemů výrobků, přičemž všechny tyto výrobky si ihned nacházely na trhu svůj odbyt. Avšak nasycení prvotní poptávky po výrobcích stejného vzoru nutně vedlo k rozšíření sortimentu podniků o další varianty výrobků, lišících se například velikostí, kvalitou, užitekem apod. Pro vedení podniku proto přestaly postačovat jako hlavní rozhodovací kritérium fyzikální jednotky a do střediska zájmu se dostaly skutečné náklady podnikových výkonů. Všechny výše uvedené skutečnosti stály u zrodu nákladového účetnictví.

S rozvojem průmyslové výroby se prvotní nákladové účetnictví postupně vyvíjelo a rozšiřovalo své zaměření. V některých obdobích dějin byl však jeho vývoj negativně ovlivňován různými ekonomickými či politickými okolnostmi.

Ve druhé polovině 20. století začalo nákladové účetnictví „přerůstat“ v účetnictví manažerské. Manažerské účetnictví se rozvinulo až do podoby propracovaného metodického systému, který poskytuje širokou škálu postupů, s jejichž pomocí se projektuje žádoucí efektivnost budoucí podnikové činnosti a průběžně se sleduje její naplňování v realitě. [5]

### **2.2 Charakteristika manažerského účetnictví**

V současnosti se pro manažerské účetnictví nepoužívá ve světě jednotný pojem. Zatímco v anglosaské oblasti je tento systém označován jako manažerské účetnictví, ve francouzsky mluvících zemích se o něm hovoří jako o účetnictví pro řízení a v současné německé literatuře se používá název účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování.

Manažerské účetnictví se zabývá evidencí, tříděním, zpracováním, analýzou a prezentací informací o podnikové činnosti, které slouží jako podklad pro rozhodování řídicích pracovníků o budoucím vývoji podniku.

**K základním charakteristikám** manažerského účetnictví například patří:

- zaměřuje se na data pro užití uvnitř podniku,
- orientuje se na budoucnost,
- nemusí se řídit legislativně upravenými pravidly pro účetnictví,
- usiluje o to, aby získaná data měla přímou souvislost s daným problémem,
- klade mnohem větší důraz na data nepeněžního charakteru,
- zaměřuje svou pozornost spíše na vybrané části podniku,
- podnik není povinen manažerské účetnictví vést.

Manažerské účetnictví získává informace z řady informačních zdrojů. Jedná se jak o informace účetního charakteru, tak o informace stojící mimo účetní systém (příkladem mohou být různé marketingové studie, výzkumné studie konkrétních oblastí apod.). Z tohoto důvodu je manažerské účetnictví důležitou součástí otevřeného a stále se vyvíjecího manažerského informačního systému.

### **2.2.1 Funkce manažerského účetnictví**

Nejdůležitější funkcí manažerského účetnictví je souvisle a systematicky evidovat náklady, které spadají do příslušného účetního období. Náklady se přiřazují výkonům daného období a poté se vzájemně porovnávají tak, aby bylo možné vypočítat provozní výsledek hospodaření. Kromě toho plní manažerské účetnictví další důležité funkce, a to funkci informační, zjišťovací, normovanou, kontrolní a analytickou.

#### **Funkce informační**

Manažerské účetnictví je systémem podniku, který stanovuje nejen využití výrobních faktorů, ale také vznik zboží a služeb. Kromě toho představuje manažerské účetnictví v současné době důležitý informační a řídicí nástroj veškerého dění v podniku. Orientuje se na základě potřeb managementu podniku. [7]

#### **Funkce zjišťovací**

Hodnoty zjištěné z podnikových dokumentů představují výchozí veličiny pro management podniku. Správné určení nákladů a výkonů podle druhu a rozsahu představují základ pro další analýzy a rozhodování např. o stanovení vlastních celkových nákladů, o vytvoření nabídkové ceny nebo o plánování využití kapacity. Přesná informovanost o nákladech a odbytu výkonů poskytuje informace o výsledku



hospodaření (obrat a provozní výsledek za zúčtovací období, provozní výsledek za výrobek či skupinu výrobků apod.)

### **Funkce normovaná a prognózy**

V případě, že jsou známy náklady a jejich vývoj je možné srovnat s minulostí, mohou takovéto informace poskytovat důležité vysvětlení vývojového trendu v budoucnosti. Pokud je známá určitá výše nákladů, neznamena to, že tato hodnota znamená dobré či špatné hospodářské řízení. Normované hodnoty totiž představují pokus stanovit určitý průměr na základě údajů účetního období, které právě probíhá.

Při stanovení budoucí plánované hodnoty musí podnik zohlednit nejen historický vývoj běžných nákladů, ale také prognózy a předpokládané hodnoty.

### **Funkce kontrolní**

Kontrola představuje neustálé porovnávání skutečných a požadovaných hodnot z hlediska hospodárnosti a produktivity. Jestliže jsou porovnávány náklady skutečné a běžné, získá management podniku dodatečnou informaci, zda se skutečné náklady pohybují v rámci dosavadního vývoje nákladů. Pokud se naopak srovnávají náklady skutečné s těmi plánovanými, je možné zjistit, zda byly zohledněny náklady předpokládaného vývoje podniku, s ohledem na náklady na výrobky a zboží a vytížení kapacity.

### **Funkce analytická**

Časově odlišné zkoumání nákladů se provádí s ohledem na jednotlivé nákladové druhy a podnikové funkce. Tímto způsobem lze zjistit jednak výši normovaných a skutečných nákladů a jednak případně vzniklé odchylky u jednotlivých nákladových druhů.

Analýza nákladů a jejich kontrola jsou důležitým úkolem manažerského účetnictví a jejich význam roste hlavně v investičně náročných výrobních systémech s rozdílným výrobním programem. [7]

## **2.2.2 Zásady manažerského účetnictví**

Manažerské účetnictví sleduje zásady účelnosti, hospodárnosti, komplexnosti, kontinuity, periodického pozorování a zásadu příčiny.

### **Zásada účelnosti**

Jak již bylo výše zmíněno, pro manažerské účetnictví neexistují žádná zákonná ustanovení. Nejsou ani potřebná, neboť nákladové účetnictví slouží pouze pro kontrolu uvnitř podniku. Obsah manažerského účetnictví je vymezen právě potřebami podniku a managementu společnosti.

### **Zásada hospodárnosti**

Vše by mělo být stanoveno a zúčtováno co možná nejpřesněji, nejúplněji a odpovídající skutečnosti.

### **Zásada komplexnosti**

Manažerské účetnictví zahrnuje veškeré náklady a výkony podniku, bez ohledu na to, zda pro ně existují výdaje. Tato zásada vede ke stanovení a zúčtování kalkulačních nákladů.

### **Zásada kontinuity a periodického pozorování**

Manažerské účetnictví by mělo být vedeno dlouhodobě, jen tak je možné porovnávat výsledky a určovat průměrné hodnoty.

Zásada periodického pozorování vychází z vymezení časového rámce účetního období. Účetní období je analyzováno, dokumentováno a srovnáváno s předchozími obdobími. Cílem tohoto je získat výchozí hodnoty pro nové roční plánování.

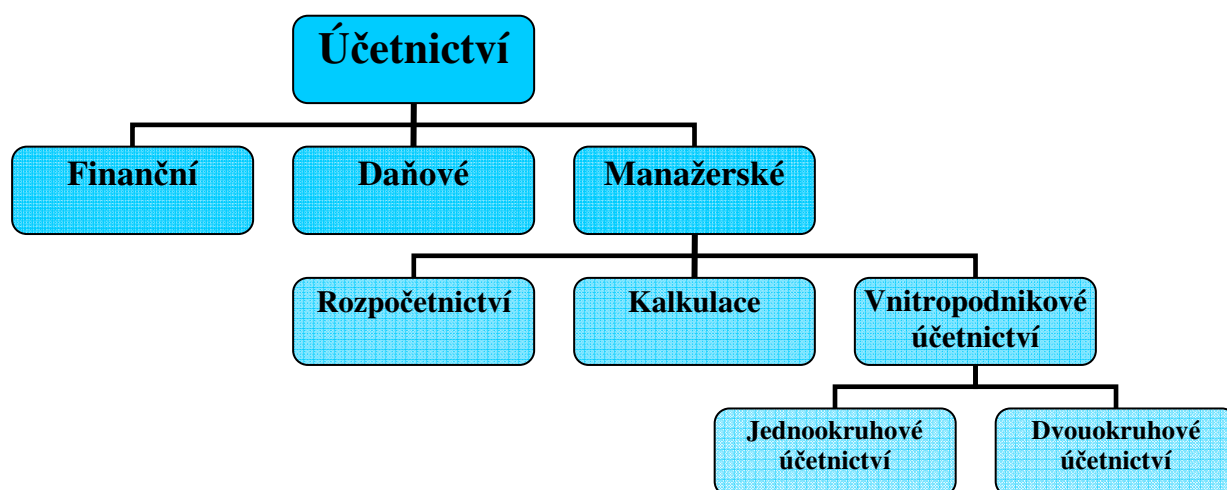
### **Zásada příčiny**

Náklady jsou v kalkulaci připočteny podle příčiny nákladovému středisku a nositeli nákladů. [7]

## 2.3 Vztah manažerského účetnictví a ostatních druhů účetnictví

V současné době je důležité diferencovat účetnictví podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a zároveň jaké rozhodovací procesy tento uživatel řeší.

Schéma 2.1 Účetní systémy



Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá z výše uvedeného schématu, účetnictví lze rozdělit na **finanční**, **daňové** a **manažerské**. Součástí manažerského účetnictví je pak účetnictví **vnitropodnikové** (nákladové), **rozpočetnictví** (rozpočet), **kalkulace**, případně další subsystémy podniku.

Jednotlivé účetní systémy jsou však mezi sebou vzájemně provázány.

**Finanční účetnictví** sleduje hospodaření účetní jednotky jako celku. Zpracovává všechny účetní případy, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích účetní jednotky ve vztahu k jejímu okolí, tzn. vůči odběratelům, dodavatelům, bankám, dlužníkům apod. Dále sleduje náklady a výnosy účetní jednotky jako celku a pohyb vlastního kapitálu.

Informace finančního účetnictví slouží zejména externím uživatelům, jako jsou například obchodní partneři, investoři, akcionáři apod.

Finanční účetnictví je upraveno zákonem č. 563/1993 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, Českými účetními standardy, vyhláškami Ministerstva financí a dalšími zákony a předpisy.

Smyslem **daňového účetnictví** je pak zobrazit stejný proces, avšak s ohledem na správné stanovení základu daně z příjmů. Důsledkem vzniku tohoto typu účetnictví je rozšiřující se nesoulad mezi vyjádřením zisku a základu pro výpočet daně z příjmů.

Daňové účetnictví postupuje podle platných daňových zákonů.

**Manažerské účetnictví** není regulováno žádnými zákony či předpisy. Každý management účetní jednotky si sám vytvoří pravidla a postupy, podle kterých manažerské účetnictví povede.

Informace manažerského účetnictví (oproti předchozím dvěma systémům) slouží pouze interním uživatelům, především manažerům. Tyto informace musí zůstat utajené a nepřístupné externím uživatelům, jsou považovány za určité know-how podniku.

**Tab. 2.1 Srovnání finančního a manažerského účetnictví<sup>1</sup>**

	<b>Finanční účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
<b>Pro koho slouží informace</b>	externí uživatelé	interní uživatelé
<b>Cíl</b>	minimalizace daní	maximalizace zisku
<b>Obsah</b>	syntetické a analytické účty	vnitropodnikové a analytické účty
<b>Pravdivost</b>	účelový princip opatrnosti	maximální
<b>Časová orientace</b>	do minulosti	do budoucna
<b>Úprava</b>	regulované státem	šité na míru organizaci
<b>Charakter</b>	veřejné	důvěrné
<b>Jednotky</b>	finanční	hodnotové i naturální

### 2.3.1 Subsystemy manažerského účetnictví

Jak již bylo výše zmíněno, manažerské účetnictví integruje tři hlavní oblasti, a to vnitropodnikové (nákladové, provozní) účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace.

**Vnitropodnikové účetnictví** sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky, a to zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů a v jejich rámci i podle jednotlivých podnikových výkonů.

Podrobněji bude problematika vnitropodnikového účetnictví vysvětlena v následující podkapitole.

<sup>1</sup> *Manažerské účetnictví – základní pojmy* [online]. [cit. 2012-03-19]. Dostupné na WWW: <[http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BK\\_MUc/MU\\_Zakladni\\_pojmy\\_cleneni.pdf](http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BK_MUc/MU_Zakladni_pojmy_cleneni.pdf)>.

**Rozpočetnictví** je zaměřeno na budoucnost a jeho hlavním úkolem je sestavování a vyhodnocování rozpočtů, které jsou pak využívány pro řízení, respektive pro rozhodování v podniku. „Rozpočet lze definovat jako finanční dokument, připravený a schválený před určitým obdobím, na které je sestavován, přičemž časovým horizontem je zpravidla kalendářní rok“, jak tvrdí Lazar (2001, s. 28).

Rozpočetnictví stanoví v peněžním vyjádření náklady a výnosy na celý objem výroby. Dále poskytuje informace pro sestavení předběžných kalkulací (například informace o režijních nákladech). A v neposlední řadě dává podklady pro běžnou kontrolu hospodaření středisek, neboť údaje rozpočetnictví (předpoklad) se srovnávají s údaji vnitropodnikového účetnictví (skutečnost).

V souladu se zaměřením rozpočetnictví jak na podnik jako celek, tak i na jeho jednotlivá hospodářská střediska můžeme rozpočty rozdělit na:

- **Celopodnikové rozpočty**, kterými rozumíme rozpočty sestavované za podnik jako celek a tedy stanovící úkoly podniku jako celku. Mezi celopodnikové rozpočty patří tři nejdůležitější části tzv. **hlavního podnikového rozpočtu**, kterými jsou rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků;
- **Střediskové rozpočty**, které stanoví úkoly pouze pro konkrétní středisko uvnitř podniku. Tyto střediskové rozpočty lze rozdělit na tři další podmnožiny - rozpočty nákladů a výnosů, rozpočty stavových veličin a rozpočty příjmů a výdajů. [5]

Dále existují dvě základní formy rozpočtů:

- **Pevný rozpočet** se využívá v případě, kdy režijní náklady nejsou závislé na objemu výkonu střediska, nerozlišuje tedy mezi variabilní a fixní složkou nákladů. Sestavený rozpočet představuje částku, kterou nesmí dané středisko překročit, stanoví se tak limit režijních fixních nákladů. Pevný rozpočet se nejčastěji používá u správních středisek, soustředěných v úseku podnikového ředitelství, jako je například ekonomický odbor, právní odbor, vývojové pracoviště a jiné. V rámci provádění kontroly na konci období není pevný rozpočet přepočítáván;
- **Pružný (variantní) rozpočet** naopak uznává závislost režijních nákladů na objemu výkonů střediska tím, že odděluje náklady fixní od nákladů variabilních. Záleží plně na podniku, jakou vhodnou veličinu pro měření objemu výkonů střediska si zvolí. Co se týče výrobních středisek, používá se často jako

měřítko aktivity počet dokončených výrobků. V případě obslužných a pomocných středisek pak tímto měřítkem může být například počet hodin práce, ujeté km nebo kWh dodané energie. Na konci období se pružný rozpočet přepočte tak, aby náklady a výnosy odpovídaly skutečné výši výstupů.

Často se nejen v krátkodobém, ale také při dlouhodobém rozpočtování používá specifický typ rozpočtu – **rozpočet klouzavý**. Při jeho sestavení se vymezí základní rozpočtové období, např. léta 2010 – 2013. Po uplynutí prvního roku (v uvedeném případě roku 2010) se však rozpočet doplní o další roční období (2014) a tímto „klouzavým“ způsobem se sestavují rozpočty i v dalších letech. Tímto je zajištěna kontinuita celého rozpočtového cyklu.

**Kalkulace** představuje nástroj, který slouží ke stanovení nákladů, marže, zisku, ceny, popřípadě jiné hodnotové veličiny na jednu kalkulační jednici. Kalkulační jednicí se rozumí určitá jednotka výkonu, např. 1 kus, 1 pár, 1 kg, 1 hodina apod., tedy taková jednotka, na kterou má smysl zjišťovat náklady.

Předmětem kalkulace jsou podnikové výkony odbytové a vnitropodnikové. Odbytové výkony jsou určeny pro externí zákazníky, vnitropodnikové výkony naopak pro podnik samotný.

Problematika kalkulací bude samostatně řešena v části třetí kapitoly.

## 2.4 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví jako pojem se v naší zemi začal objevovat zhruba v 50. letech 20. století, kdy se hovořilo o provozním účetnictví. V letech 1952 – 1971 se užíval název národohospodářská evidence výroby a od roku 1972 až doposud se používá pojem vnitropodnikové účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví je evidencí, která sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky, a to zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek) a v rámci toho i podle jednotlivých podnikových výkonů. Podnikovými výkony se rozumí výrobky, práce a služby. Nejde však jen o finální výrobky, ale také například o polotovary, nedokončenou výrobu či náhradní díly. Potřeba této evidence vyvstává z důvodu toho, že finanční účetnictví jako takové neřeší problém, jak dospět k údajům o ceně

a množství vyprodukovaných, avšak nerealizovaných zásob – nedokončené výroby, polotovarů a výrobků. [8]

Vnitropodnikové účetnictví je vymezeno v Českých účetních standardech (ČÚS) pro podnikatele. Zabývá se jím ČÚS pro podnikatele č. 001 – Účty a zásada účtování na účtech, konkrétně článek 2.5 – Vnitropodnikové účetnictví.

„Formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví určí účetní jednotka sama; přitom musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.“<sup>2</sup>

Pokud se účetní jednotka rozhodne vést vnitropodnikové účetnictví, tak i přesto, že je zcela na ni, jakým způsobem VPÚ povede, musí si na počátku účetního období určit **zásady** jeho vedení a sestavit účtový rozvrh.

**Účetním obdobím** vnitropodnikového účetnictví bývá zpravidla kalendářní čtvrtletí, měsíc, popřípadě i kratší období, záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Z hlediska potřeb vnitřního řízení podniku je totiž účetní období v délce kalendářního (hospodářského) roku příliš dlouhé a nedostačující.

Vnitropodnikové účetnictví však neplní jen úkoly, které na něj klade naše legislativa. Je také významným nástrojem **vnitropodnikového ekonomického řízení**. Je požadováno, aby evidence VPÚ poskytovala dostatečné množství informací o nákladech na jednotlivé výrobky či služby a o hospodářských výsledcích hospodářských středisek. Zpravidla jsou také porovnávány předem stanovené (plánované) náklady s náklady skutečnými. [8]

Vnitropodnikové účetnictví, jak již bylo zmíněno, je součástí manažerského účetnictví. Základní srovnání cílů, nástrojů a metod obou těchto systémů uvádí následující tabulka.

---

<sup>2</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 001 [online]. [cit. 2012-03-20]. Dostupné na WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/001.aspx>>.

**Tab. 2.2 Obsah vnitropodnikového a manažerského účetnictví<sup>3</sup>**

<b>Vnitropodnikové účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
Účetnictví pro <b>řízení</b> podnikatelského <b>procesu</b> , o jehož <b>parametrech již bylo rozhodnuto</b>	Účetnictví pro <b>rozhodování</b> o budoucích alternativách činnosti
Informace pro <b>operativní řízení</b> , v bezprostřední návaznosti na <b>řízení taktické</b> (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro <b>variantní rozhodování</b> (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
Informace pro <b>řízení po linii útvarů, výkonů a procesů</b>	Komplexní informace pro <b>vrcholové řízení a rozhodování</b>
Informace pro vyhodnocení vlivu <b>změn</b> v objemu a sortimentu <b>výkonů dodávaných na trh</b>	Informace pro <b>zásadní změny činnosti</b> (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty – <b>rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků</b>	
<b>Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtu středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen</b>	<b>Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty</b>

Obsahem vnitropodnikového účetnictví je zachycení procesů, které v podnicích probíhají při přeměně vstupních informací na výsledky činnosti podniku.

Přitom si VPÚ zachovává v zásadě stejné **prvky účetních metod**, jimiž se řídí finanční účetnictví. Jde zejména o tyto prvky:

- zachycení veškerých hospodářských operací pomocí dokladů,
- vyjádření obsahu informací v hodnotovém měřítku,
- využití bilancování (skutečných a rozpočtovaných nákladů),
- zobrazení hospodářských operací podvojným způsobem,
- využívání účtů jako prostředku klasifikujícího hospodářské prostředky (VPÚ si modifikovalo účty tak, že klasifikuje náklady a výnosy podle výkonů a odpovědnostních útvarů),
- využití kontrolních prvků, které zajišťují shodu naturální a hodnotové stránky procesu (např. provádění inventur). [5]

<sup>3</sup> FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4. str.34.



### 2.4.1 Organizační struktura podniku

Úkolem vedení podniku je vytvořit vnitřní uspořádaný celek, který se nazývá organizace podniku.

V podnicích se vytvářejí tzv. organizační stupně: pracoviště, dílny, provozy a závody. Činnost těchto organizačních stupňů řídí vedoucí, kteří jsou za daný organizační stupeň odpovědní.

Podle velikosti podniku bývají organizační struktury dvoustupňové, třístupňové, čtyřstupňové i více stupňové. Vícestupňové organizace se vytvářejí zpravidla pouze u velkých celostátních organizací.

Organizační struktura podniku se stanoví pomocí organizačního řádu. Velmi často bývá zachycena také v grafické podobě – organizačním schématem.

„Cílem tvorby organizační struktury je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které vede k optimálnímu naplňování jeho cílů. Výsledkem důležitým pro odpovědnostní řízení je pak vyjádření **vertikálních a horizontálních vztahů** mezi útvary z pohledu jejich věcného charakteru a výběr těch, které jsou při řízení útvarů důležité“, jak tvrdí Král (2010, s. 400).

**Horizontální vazby** vyjadřují na jedné straně rozdělení činností mezi jednotlivé útvary a na druhé straně úroveň kooperace při zajišťování konečného předmětu činnosti. Rozsah a hustota těchto vazeb je dána především podstatou a navazující organizací podnikatelského procesu.

Důležitější z hlediska odpovědnostního řízení jsou však **vazby vertikální**, které jsou zaměřené na rozpoznání a stanovení pravomoci a odpovědnosti. Toto stanovení se pak promítá do jejich větší či menší centralizace na nadřízené úrovni nebo naopak decentralizace na nižší útvary. [6]

**Centralizace** je způsob vedení podniku, kdy rozhodovací pravomoci a také odpovědnost jsou soustředěny na úrovni vrcholového vedení. Podřízené útvary jsou pak vytvářeny pouze jako výkonné prvky struktury a mají za úkol plnit zadané úkoly, přičemž mají pouze omezenou možnost samostatného rozhodování. Kontrola plnění zadaných úkolů je poté prováděna v krátkých intervalech a je především zaměřena na zjišťování odchylek skutečného vývoje od stanoveného úkolu.

**Decentralizace** je naopak proces, kdy se přenáší podstatná část pravomoci a odpovědnost (týkající se např. vyráběného sortimentu, organizace nákupu a prodeje apod.) z nadřízené úrovně řízení na úroveň podřízené. Vedení podniku předpokládá, že pracovníci

zapojí vlastní iniciativu k zefektivnění přidělené části podnikatelského procesu. Úkoly jsou zadávány oznamovacím způsobem a jejich kontrola je postavena na hodnocení skutečných výsledků, a to v delším časovém horizontu.[3]

Centralizace a decentralizace představují dva mezní způsoby přístupu k řízení podniku. V praxi si totiž podniky samy musí zvolit určitou **míru decentralizace**, která pro ně bude nejvhodnější. Volbu způsobu řízení řeší vždy vrcholový management podniku. Obecně platí, že čím více je uzavřený proces jednotlivých útvarů, čím dokonalejší konkurence existuje na trhu daného výkonu nebo čím variabilnější a hůře předvídatelný je předmět aktivity útvaru, tím vhodnější podmínky existují pro zdůraznění decentralizovaných metod řízení a naopak.[6]

## 2.4.2 Ekonomická struktura podniku

Aby bylo možné sledovat a řídit činnosti podniku, je potřeba rozdělit podnik nejen po stránce provozní, ale také po stránce ekonomické. Ekonomickou strukturu podniku vytvářejí jednotlivá **hospodářská střediska**.

Hospodářské středisko je charakterizováno jako samostatná část podniku, která vzniká jako výsledek organizace, účelového spojení lidí, činností a prostředků, pomocí něhož chce management podniku dosáhnout svých stanovených cílů.

**Hospodářské středisko je samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který:**

- má pevně stanovený úkol, zejména výrobního nebo výkonového charakteru, vyjádřený jak v naturálních, tak i v peněžních jednotkách,
- samostatně sleduje svou činnost, může měřit množství a strukturu svých výkonů a kontrolovat jejich ocenění, sortiment a jakost,
- při řízení využívá hodnotových vztahů, tj. může měřit a peněžně vyjádřit jak veškerou svou spotřebu materiálu, mezd a ostatních nákladů (vstupy), tak i své výkony (výstupy), a to jak u prvotních nákladů a výnosů, tak také u druhotných nákladů a výnosů, které vznikají předávkou výkonů mezi středisky,
- na základě tohoto měření je schopno vést účetnictví střediska (jde zpravidla o účetnictví v účtových třídách 5 a 6),
- zachycovat skutečné a předem stanovené náklady a zjišťovat výsledek hospodaření ve vnitropodnikovém účetnictví. [8]

Z hlediska **rozsahu pravomoci a odpovědnosti** se rozlišují následující typy hospodářských (odpovědnostních) středisek:

- **nákladové středisko,**
- **výnosové středisko,**
- **ziskové středisko,**
- **rentabilní středisko,**
- **investiční středisko,**
- **výdajové (rozpočtové středisko).**

**Nákladové středisko** je nejnižším útvarem, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Středisko sleduje jen náklady, porovnává skutečné náklady s náklady předem stanovenými a analyzuje vzniklé odchylky. Příkladem jsou výrobní útvary ve strojírenských podnicích, útvary oprav a údržby.

**Výnosové středisko** je určitou obdobou nákladového střediska, ovšem pro oblast výnosů. Od nákladového střediska se však liší tím, že ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje. Středisko většinou nemá pravomoc určovat ceny výrobků a zboží, takže jeho hlavní zájem je orientován na maximální objem prodeje. Výnosovým střediskem může být například prodejní oddělení obchodního domu. Často jsou však výnosová střediska řízena zároveň i jako střediska nákladová.

**Ziskové středisko** je typ střediska, jehož pracovníci odpovídají jak za vynaložené náklady, tak za realizovatelné výnosy vůči vnějšímu okolí podniku. Středisko tak vstupuje do vztahů s externími dodavateli i odběrateli. Ziskové středisko obvykle „zastřešuje“ několik nákladových a výnosových středisek, která jsou vůči němu podřízená. Příkladem jsou obchodníci prodávající různé výrobky nebo služby.

**Rentabilní středisko** odpovídá nejen za náklady a výnosy, ale do jisté míry ovlivňuje i výši zásob a pohledávek či krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. Takovýmto střediskem může být například místně odloučený závod zabývající se výrobou a prodejem doplňkových výrobků.

**Investiční středisko** je na nejvyšší úrovni ekonomické struktury podniku a ve většině případů jím bývá vrcholové vedení podniku. Oproti rentabilnímu středisku má navíc pravomoc rozhodovat o investičních záměrech podniku. [6]

**Výdajové (rozpočtové) středisko** je takové středisko, jehož činnost nepřináší v současné době podniku žádný prospěch, avšak zvyšuje budoucí potenciál rozvoje podniku.

Příkladem mohou být útvary výzkumu a vývoje, reklamní útvary, útvary pro vzdělávání zaměstnanců a další. [6]

Z hlediska **typů středisek** se v rámci činnosti jednotlivých podniků zpravidla zřizuje:

- **výrobní středisko,**
- **středisko výrobní režie,**
- **středisko zásobovací režie,**
- **středisko odbytové režie,**
- **středisko správní režie,**
- **střediska pomocná a obslužná,**
- **středisko realizační,**
- **středisko neutrální.**

**Výrobní středisko** je středisko, ve kterém jde o samostatný technologicky uzavřený cyklus. To znamená, že se zde provádí řada výrobních i nevýrobních operací, od odebrání materiálu ze skladu (případně polotovarů zpracovaných jinými středisky) až po dokončení činnosti, montáž výrobků nebo provedenou službu. Takovýto výstup střediska je nazýván výkonem. Mezi výrobní střediska se řadí například kovárny a soustružny ve strojírenském podniku, studená kuchyně nebo cukrárna v hotelu apod.

**Středisko výrobní režie;** výrobní režii se rozumí náklady související s řízením a obsluhou výrobní činnosti, například odpisy strojů a zařízení, spotřeba energie, opravy strojů, mzdy vedoucích pracovníků apod. Jde tedy o náklady, které nelze vyčíslit na jednu kalkulační jednici.

**Středisko zásobovací režie** slouží k evidenci nákladů, které se váží k opatrování, příjmu, skladování a výdeji materiálu. Patří zde například náklady na provoz skladu, dopravu materiálu, mzdu skladníka apod.

**Středisko odbytové režie** zachycuje náklady spojené s balením, skladováním a expedicí hotových výrobků podniku, popřípadě také náklady na průzkum trhu.

**Středisko správní režie** eviduje náklady na řízení a správu podniku jako celku, popřípadě jeho nižších částí. Jde například o náklady na kancelářské potřeby, na mzdu účetní, na mzdy managementu nebo na výpočetní techniku. [8]

**Střediska pomocná a obslužná** poskytují potřebné vnitropodnikové výkony jiným střediskům (především střediskům výrobním). Patří zde středisko údržby a oprav, dopravní středisko apod.

**Středisko realizační** nemá, na rozdíl od předchozích středisek, hmotnou podstatu. Jedná se spíše o účetní a technickou záležitost. Slouží k zúčtování nákladů na prodanou produkci a výnosů z prodané produkce. Výsledkem střediska je pak zisk z realizace produkce podniku. Pokud není realizační středisko založeno, přebírá tuto evidenci středisko odbytové.

**Středisko neutrální** je fiktivní útvar, který je zpravidla zřízen pro evidenci mimořádných nákladů a výnosů, za které není odpovědné žádné konkrétní středisko. Typickým příkladem takového nákladu je živelná pohroma.

Počet a rozsah hospodářských středisek, jakož i vztahy mezi nimi, závisí na konkrétní situaci v podniku, například na druhu jeho činnosti, na typu výroby nebo na organizaci technologického procesu.

Platí zásada, že **podnik je potřeba rozdělit na střediska beze zbytku**, to znamená, že všechny činnosti v podniku je nutno zařadit některému středisku. [8]

### 2.4.3 Formy organizace vnitropodnikového účetnictví

Při rozhodování, jak organizovat vnitropodnikové účetnictví lze rozlišit 2 hlavní směry jeho orientace:

- odpovědnostně orientované účetnictví,
- výkonově orientované účetnictví.

Rozlišování obou přístupů k orientaci vnitropodnikového účetnictví má však převážně teoretickou povahu. Jelikož vnitropodnikové účetnictví sleduje více úkolů současně, lze v některých podnicích nalézt jak oblasti s odpovědnostní orientací, tak i oblasti s orientací výkonovou.

#### **Odpovědnostně orientované účetnictví**

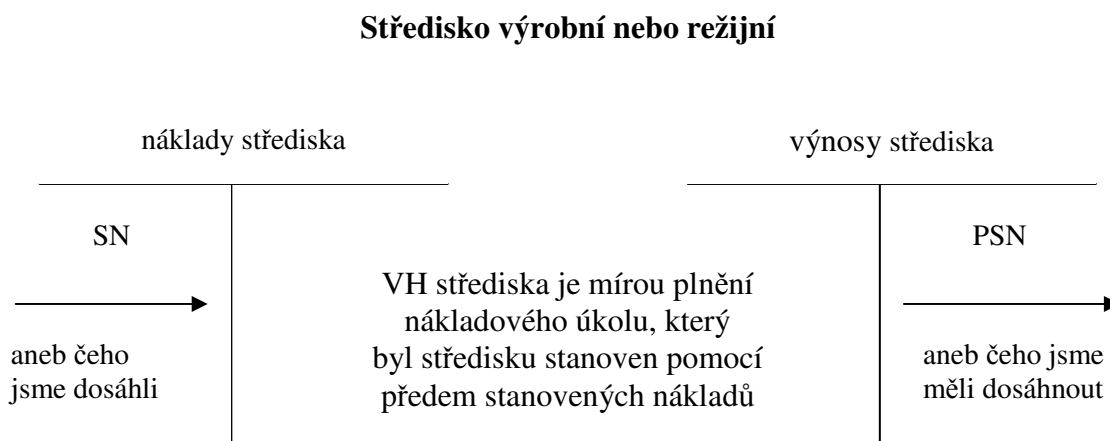
Pro odpovědnostně orientované účetnictví se v podniku zřizují střediska se samostatnými účty nákladů a výnosů. Jednotlivá střediska účtují pouze ty náklady a výnosy, za jejichž vznik a vývoj jsou odpovědní a jsou schopni je ovlivnit.

**Základním cílem** tohoto přístupu je, aby jednání každého střediska a pracovníka podniku přispívalo k dosažení strategických cílů podniku.

Na nákladové účty středisek se účtují skutečné náklady (SN), tak jak vznikají ve finančním účetnictví, kdežto na výnosové účty se účtují předem stanovené náklady (PSN), které vyplývají z rozpočtů a plánovaných kalkulací.

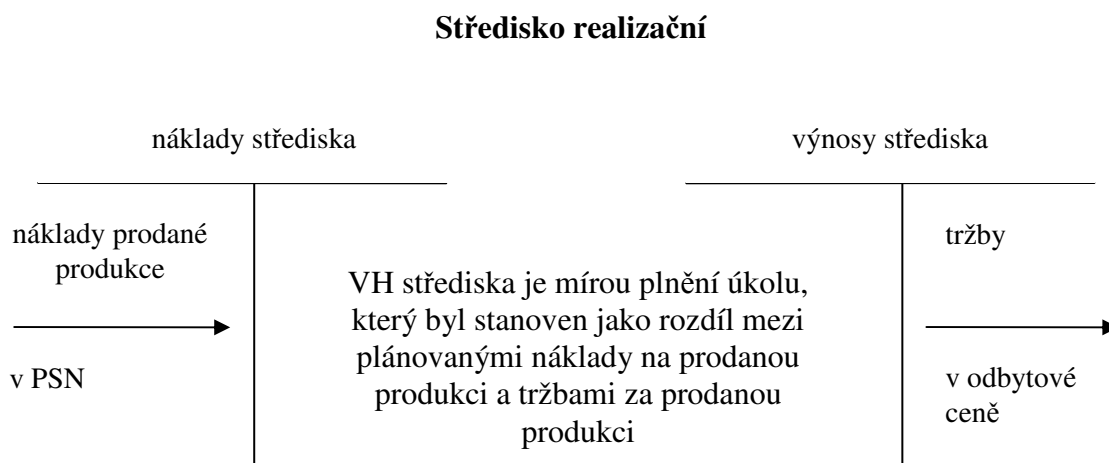
Rozdílem mezi náklady a výnosy určitého střediska je jeho výsledek hospodaření.

**Schéma 2.2 Účtování výrobních a režijních středisek [8]**



Výsledek hospodaření střediska realizačního se však konstruuje jinak než VH středisek výrobních a režijních.

**Schéma 2.3 Účtování realizačního střediska [8]**



Realizační středisko přebírá od výrobních a režijních středisek výkony za předem stanovenou cenu a tedy přiznává jim výnosy v předem stanovené výši. Samo pak může realizovat marketingovou politiku (např. množstevní slevy), aniž by se to dotklo výsledků hospodaření ostatních středisek. Zisk realizačního střediska se také nazývá kalkulovaný zisk, neboť je rozdílem mezi předem stanovenými (kalkulovanými) náklady, podle kterých jsou účtovány výnosy ostatních středisek, a odbytovou cenou. [8]

### **Výkonově orientované účetnictví**

Výkonově orientované účetnictví se oproti odpovědnostně orientovanému účetnictví neorientuje na vnitropodnikové útvary, avšak na jednotlivé výkony (výrobky, služby či jiné produkty).

Používají se zde účty oceňovacích rozdílů. Tyto rozdíly vznikají mezi skutečnými náklady a plánovanou kalkulací a zobrazují úsporu nebo překročení předem stanovených nákladů. Nástrojem řízení se tak stávají právě tyto vzniklé oceňovací rozdíly (odchyly), nikoli výsledek hospodaření středisek.

**Cílem** tohoto přístupu je odpovědět na otázky – Jaké jsou náklady prováděných výkonů? Jak řídit jejich hospodárnost? Jak měřit přínos z prodeje konkrétních výkonů? Odpovědi na tyto otázky jsou důležité nejen pro rozhodování o rozšíření nebo naopak zúžení nabízeného sortimentu, o cenách, ale také pro sestavení rozpočtu, které se týkají nákladů, výnosů a zisku. [4]

Výkonově orientované účetnictví umožňuje lépe sestavit výslednou kalkulaci, která lze zjistit přímo z konečných zůstatků na účtech Výrobky (skutečné náklady na jeden vyrobený kus ve výsledné kalkulaci).

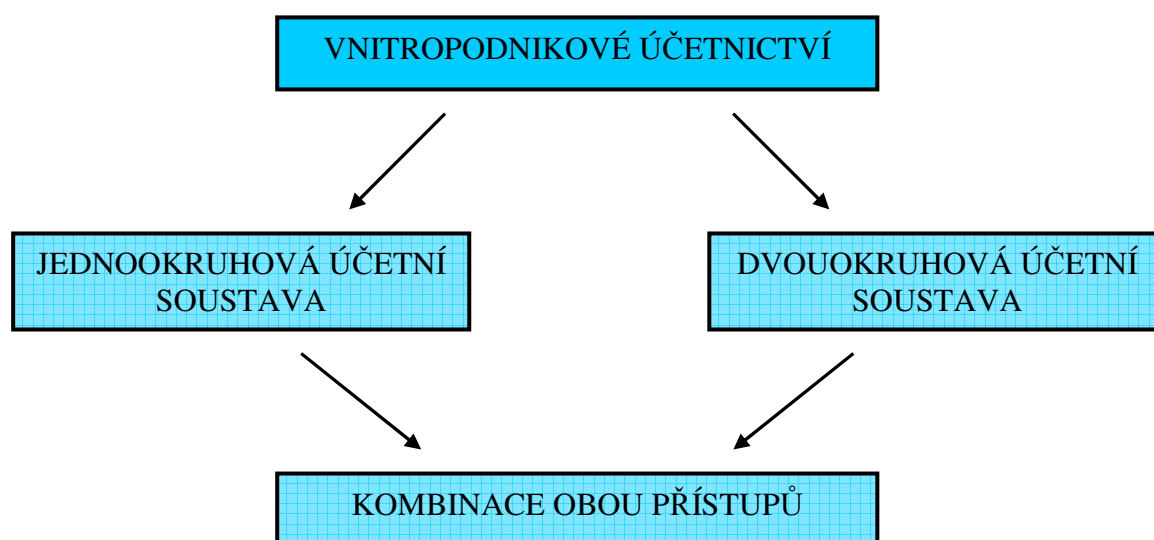
#### **2.4.4 Formy vedení vnitropodnikového účetnictví**

„Nejdůležitější otázkou vytvoření konkrétního systému nákladového účetnictví je otázka obsahu účetních informací, otázka pojetí nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, vlastního kapitálu, příjmů a výdajů, jejich odlišnost od účetních informací finančního účetnictví. Řešení otázky, jak zpracovávat účetní informace, aby došlo k naplnění požadavků jednotlivých uživatelů, představuje v dnešní době širokou a samostatnou problematiku, která je předmětem zájmu disciplín zaměřujících se na oblast tvorby komplexních ekonomických informačních systémů“, jak tvrdí Fibírová (2007, s. 59-60).

Při tvorbě podnikových informačních systémů se vychází ze tří koncepčních přístupů k organizaci vztahu finančního a nákladového účetnictví, pro které se používá označení **jednookruhová soustava, dvouokruhová soustava** nebo **jejich vzájemná kombinace** (viz schéma 2.4).

Každá účetní jednotka si sama zvolí jakou konkrétní soustavu bude používat. Jednookruhová účetní soustava se používá převážně u menších podniků, které nemají výraznější nároky na podklady pro rozhodovací procesy. Podniky, které chtějí posílit úlohu rozhodovacích procesů pak volí spíše dvouokruhovou účetní soustavu, která je zpravidla při svém praktickém provádění složitější.

**Schéma 2.4** Formy vedení vnitropodnikového účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování

#### 2.4.4.1 Jednookruhová účetní soustava

Snahou jednookruhové soustavy je vyhovět rozdílným informačním požadavkům jak uživatelů finančního účetnictví, tak uživatelů účetnictví vnitropodnikového, a to v jediném účetním okruhu. Tento jediný účetní okruh zaznamenává veškeré transakce a následně pak umožňuje získávat informace jednotlivým uživatelům.

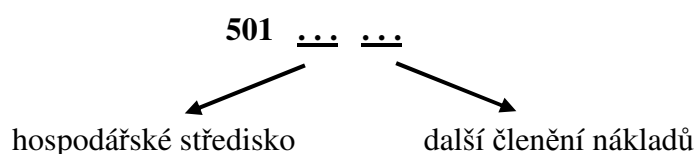
Aby mohla jednookruhová účetní soustava správně fungovat, je nutno vytvořit syntetické účty v účtové třídě 0 až 9, přičemž na účtech účtové třídy 5 a 6 se vede podrobnější analytická evidence.



**Účtování v jednookruhové účetní soustavě** zachycuje prvotní náklady, prvotní výnosy a zásoby (vytvořené vlastní činností podniku) jednotlivých hospodářských středisek pomocí analytického členění účtů finančního účetnictví. O použité analytické účty se musí doplnit účtový rozvrh účetní jednotky.

Analytické členění znamená, že nejdříve se použije trojmístné číslo účtu shodného členění, jaké určuje účtová osnova. Poté se použijí další číselná označení, například podle jednotlivých útvarů a výkonů. Pro celé označení analytického účtu se používá zpravidla 6 nebo i 9 míst.

Například – účet 501 – Spotřeba materiálu může mít toto členění:

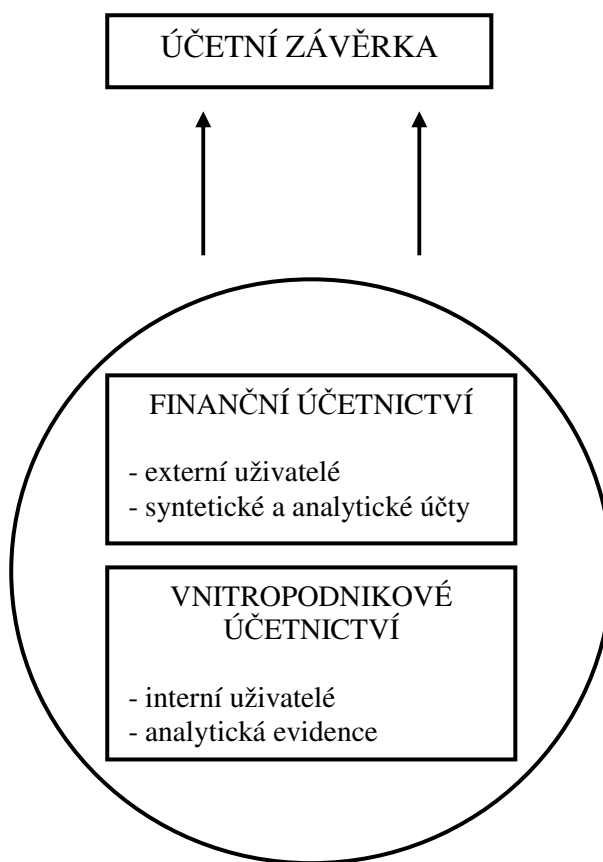


Jednookruhová účetní soustava je zpravidla řešena tak, že vnitropodnikové převody (druhotné náklady a výnosy) se zapisují ve vnitropodnikovém účetnictví vždy podvojným zápisem pomocí účtů účtových skupin 59 a 69 (obvykle se používají účty 599 - Vnitropodnikové náklady a 699 – Vnitropodnikové výnosy). I tyto účty se v analytické evidenci člení dle jednotlivých hospodářských středisek. Vzájemné saldo účtů 599 a 699 je nulové a tudíž je nulový i vliv těchto účtů na výsledek hospodaření podniku. [8]

Výhodou této formy vedení vnitropodnikového účetnictví je zavedení pouze jednoho okruhu a dále to, že jednookruhová soustava běžně poskytuje přehled o stavu a pohybu nedokončené výroby a hotových výrobků. Nevýhodou je naopak to, že analytická evidence může být příliš členitá a tak se stát nepřehlednou.

Pro jednookruhovou účetní soustavu existuje pouze jeden společný výsledek hospodaření.

## Schéma 2.5 Jednookruhová účetní soustava



Zdroj: vlastní zpracování

### 2.4.4.2 Dvouokruhová účetní soustava

Jak vyplývá z názvu, dvouokruhová účetní soustava pracuje se dvěma samostatnými okruhy. Prvním okruhem je finančním účetnictvím, které plní požadavky externích uživatelů a druhým okruhem je účetnictvím vnitropodnikové, které odpovídá potřebám managementu podniku.

Finanční účetnictví využívá všechny účtové třídy z účtové osnovy. Ve vnitropodnikovém účetnictví se pak pro zachycení transakcí otevírají volné účtové třídy 8 a 9. Rozčlenění těchto tříd na účtové skupiny a jednotlivé syntetické účty je již záležitostí účetní jednotky. O zvolené účty si však musí doplnit svůj účtový rozvrh.

Oba okruhy jsou, jak již bylo zmíněno, samostatné a uživatelsky rozdílné. Přesto mezi nimi existují vzájemné pevné vazby, které se vyjadřují prostřednictvím **spojovacích účtů a účtů rozdílů**. [6]

**Spojovací účty** zaznamenávají účetní informace, které jsou zobrazeny ve finančním účetnictví a které přitom vstupují i do vnitropodnikového účetnictví a naopak. Spojovací účty se používají u všech hospodářských transakcí, které jsou předmětem zobrazení v obou účetních systémech. Hlavní funkcí spojovacích účtů je zajištění kontroly správnosti účetních dat a dodržení metodických prvků účetnictví, jako je podvojnost a souvztažnost). [3]

Nejčastěji používané spojení účty jsou:

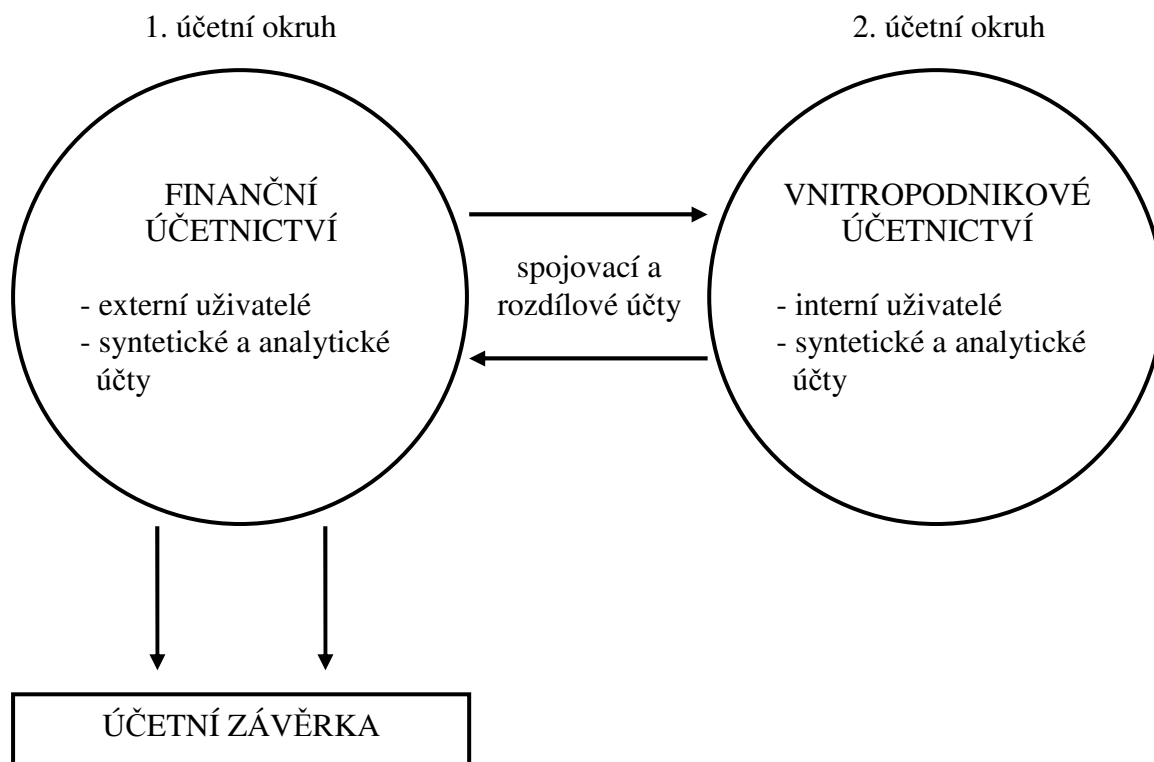
- spojení účet nákladů (SÚN),
- spojení účet výnosů (SÚV),
- spojení účet zásob (SÚZ),
- spojení účet aktivace (SÚA),
- spojení účet časového rozlišení (SÚČR).

**Účty rozdílů** se zřizují pro zaznamenání a eliminaci rozdílného zobrazení hospodářských operací v obou okruzích účetní soustavy. V souvislosti s tím poskytují účty rozdílů velmi důležité doplňující informace pro vrcholové vedení podniku. Na základě těchto informací totiž může vedení podniku včas reagovat na případné změny a přijmout potřebná opatření. U těchto účtů může být jejich vhodným označením zajištěno, aby informace z nich plynoucí byly k dispozici pouze vrcholovému vedení a nikoli nižším úrovním vnitropodnikového řízení.

Pro **účetování** středisek se tedy v této soustavě používá druhý účetní okruh. Tento okruh nejdříve přebere náklady zúčtované ve finančním účetnictví pomocí SÚN a rozdělí je podle středisek. Střediska mají přidělena svá čísla (např. Výroba – 01, Výrobní režie – 02, Správa – 03 apod.). Kromě účtů nákladů a výnosů středisek se zřídí spojení účty (zmíněný SÚN, dále SÚV, SÚZ). Na spojení účtech se účtuje na opačných stranách, než jsou účty, ke kterým se spojují (např. na SÚN se účtuje na stranu Dal, neboť náklady se ve finančním účetnictví účtují na straně Má dáti). Dále se zřídí také samostatný účet Výrobky (popřípadě Polotovary a Nedokončená výroba). Na výnosových účtech středisek jsou účtovány jejich jednotlivé výkony, a to v ocenění předem stanovenými náklady. Prodané výrobky se vyúčtují jako náklady střediska realizace. Výnosem tohoto střediska je odbytová cena výrobků, která se souvztažně zaúčtuje na SÚV. Nakonec se musí vypořádat nerealizovaná produkce – konečný stav účtu Výrobky. Ten se zachytí jednak na straně MD SÚV a jednak na straně D SÚZ. [8]

Z tohoto účtování lze zjistit výsledky hospodaření jednotlivých středisek, jejichž sečtením se dojde k celkovému výsledku hospodaření. K celkovému výsledku hospodaření je možno dojít také porovnáním celkových výnosů na SÚV a celkových nákladů na SÚN.

**Schéma 2.6 Dvouokruhová účetní soustava**



Zdroj: vlastní zpracování

#### 2.4.4.3 Kombinace obou soustav

Pro současnou praxi je charakteristická snaha obě soustavy účelně kombinovat. „Tato kombinace nejlépe odráží vztah mezi obsahovou uživatelskou diferenciací a potřebou zpracovatelsky unifikovat sběr prvotních účetních údajů“, jak tvrdí Král (2010, s. 115).

V kombinaci jsou syntetizovány výhody obou systémů a zároveň eliminovány jejich nedostatky. V určitých oblastech používá podnik analytickou evidenci (jednookruhová soustava) a v oblastech, kde je potřeba uspokojit rozdílné požadavky jednotlivých skupin uživatelů, jsou využity dva okruhy účtů (dvouokruhová soustava).

## 2.4.5 Vnitropodniková cena

Výkony jednotlivých středisek mohou být určeny jednak pro externí zákazníky a jednak pro ostatní útvary v podniku. Pokud jsou určeny externím zákazníkům, oceňují se externími výnosy na základě tržních cen. Avšak jestliže jsou výkony předávány mezi jednotlivými podnikovými útvary, jde o interní výnos oceněný **vnitropodnikovou cenou**. Na rozdíl od tržní ceny není pro stanovení vnitropodnikové ceny důležité konkurenční prostředí trhu, ale pouze potřeby vnitropodnikového řízení.

Vnitropodniková cena (VPC) je nástrojem odpovědnostního řízení a měla by plnit zejména tyto funkce:

- oceňovat výkony středisek,
- motivovat pracovníky odpovědnostních středisek k rozhodnutím, která budou efektivní nejen pro ně samotné, ale hlavně pro podnik jako celek,
- fungovat jako měřítko výkonnosti střediska,
- odrážet úroveň pravomoci a odpovědnosti střediska. [3]

Správné stanovení VPC je velmi důležité, jelikož ovlivňuje stanovení výnosů hospodářských středisek a slouží k zjišťování jejich výsledku hospodaření.

V praxi se vyskytují tyto druhy VPC:

- **pevná zúčtovací přírážka režie** (v procentech) jako úhrada výkonů střediska, tj. použití zdrojů střediska, je-li výkon střediska měřitelný hodnotovou veličinou, např. jednicovou mzdou (rozvrhová základna); přichází v úvahu hlavně ve výrobních střediscích,
- **pevná zúčtovací sazba režie** (v Kč), opět jako úhrada výkonů střediska, avšak vztažená na jednotku množství (kus, strojní hodina apod.),
- **pevná zúčtovací částka režie**, není-li výkon střediska měřitelný a mezi dílčím výkonem střediska a finálním výkonem podniku neexistují souvislé vazby; přichází v úvahu ve správních střediscích,
- **pevná zúčtovací cena**, jestliže výkon střediska nezahrnuje cenu materiálu nebo polotovarů a VPC se stanoví na úrovni nákladů spojených se zpracováním v dodávajícím středisku (např. pomocí hodinové sazby); patří sem také pevné zúčtovací ceny za výkony útvarů, které nemají charakter výrobků nebo služeb (např. projektové práce, expertizy aj.),

- **pevná částka ve formě paušálu**, má-li výkon dodávajícího střediska povahu služby a pravidelně se opakuje, avšak v nepravidelném rozsahu (např. pravidelné revize jeřábů, výtahů apod.). [5]

Tyto druhy vnitropodnikových cen se používají při zúčtování výnosů středisek.

Pro zúčtování výnosů na účtech výkonů se používají následující dva druhy VPC:

- **operativní kalkulace** výrobku, sestavy nebo součásti, vyhotovená k určitému dni, popřípadě – tam, kde je to možné – lze použít operativní kalkulaci k 1. 1. daného roku a počítat s ní na následující období (zpravidla rok),
- **propočtová kalkulace** zpravidla celého výkonu, použije se v hlavní výrobě tehdy, jestliže není k dispozici operativní kalkulace nebo v pomocné výrobě při individuálním charakteru výkonu a jeho malém rozsahu. [8]

### **3. Systém kalkulací v zakázkové výrobě**

#### **3.1 Vymezení pojmu nákladů**

Vnitropodnikové účetnictví klade mnohem větší důraz na získávání informací o nákladech než účetnictví finanční. Tyto informace jsou totiž důležité nejen pro řízení podnikatelského procesu, ale také pro rozhodování o jeho budoucích variantách. Z toho vyplývá, že i samotný pojem nákladů je v obou účetních systémech chápán a vymezen rozdílně.

Ve finančním účetnictví jsou náklady vnímány jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje poklesem aktiv nebo přírůstkem závazků a který vede v konečném důsledku ke snížení hodnoty vlastního kapitálu. Tyto náklady jsou charakteristické značnou volnou vazbou k činnostem podniku, zahrnují totiž nejen zdroje vynaložené na zajištění podnikatelského procesu, ale také výdaje odlišného charakteru, jako jsou například dary, náklady na reprezentaci a jiné.

Vnitropodnikové účetnictví oproti tomu vychází z charakteristiky nákladů jako hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností. Cílem tedy není pouze zachytit náklady v jejich skutečné výši v účetnictví, ale zejména sledovat, zda jsou náklady vynaloženy racionálně a přiměřeně vzhledem k dosaženému výsledku. [4]

#### **3.2 Členění nákladů**

Členění nákladů podle různých kritérií je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. Podle vztahu nákladů k rozhodovacím úlohám managementu mohou být náklady rozděleny do dvou fází. První fáze členění nákladů má vliv na řízení podnikatelského procesu, o němž již bylo rozhodnuto, druhá fáze se pak zabývá členěním nákladů pro rozhodování o budoucím vývoji podnikání.

##### **3.2.1 Náklady pro řízení**

Náklady pro řízení jsou rozdělovány do následujících skupin[6]:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů,

- odpovědnostní členění nákladů,
- kalkulační členění nákladů.

### Druhové členění nákladů

Druhovým členěním nákladů se zabývá výhradně finanční účetnictví. Jedná se o náklady, které vstupují do podniku z vnějšího okolí. Toto členění je důležité zejména pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zajištěním od externích partnerů. Mezi základní nákladové druhy patří **spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb** (např. nájemné, doprava, telekomunikační služby), **mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, finanční náklady** (např. bankovní poplatky, pojistné), **mimořádné náklady**. [3]

Pro jednotlivé nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti:

- jsou z hlediska jejich účetního zobrazení **prvotní** (stávají se předmětem zobrazení ihned při svém vstupu do podniku),
- jsou **externí** (vznikají spotřebou materiálu, dodávek, služeb od jiných subjektů),
- jsou z hlediska jejich podrobnějšího členění **jednoduché**.

Předností druhového členění je průkaznost a jednoznačnost spotřeby zdrojů podniku. Avšak jeho nevýhodou je to, že se nezabývá příčinou vynaložení nákladů, tj. jejich bezprostředním vztahem k prováděným činnostem. Pro řízení na nižších vnitropodnikových úrovních je tak použití samostatného druhového členění omezené a je nezbytné jej kombinovat s dalšími způsoby členění.

Nicméně to, že druhové členění nedává podklady pro vyjádření příčiny vynaložených nákladů, je jedním z důvodů, proč je ve světě často používaným členěním při vykazování nákladů ve výkazu zisku a ztráty. Jeho struktura totiž nedává konkurenci možnost analyzovat faktory podnikové efektivnosti. [6]

### Účelové členění nákladů

„Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů, s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvorby výkonů, tedy s věcnými a technickoekonomickými vztahy uvnitř podniku, ve vztahu ke konkrétním útvarům, výkonům a činnostem“, jak tvrdí Fibírová (2007, s.102).



Z hlediska hospodárnosti lze tyto náklady členit do dvou základních skupin:

- **technologické náklady**, což jsou náklady vynaložené na tvorbu výkonů a jsou bezprostředně vyvolané určitou technologií (např. spotřeba základního materiálu, spotřeba energie technologického zařízení),
- **náklady na obsluhu a řízení**, které slouží k zajištění základních podmínek a infrastruktury samotného výrobního procesu (např. vytápění a osvětlení budov, plat mistra, administrativní náklady apod.).

Pro rozhodovací proces je nezbytné zobrazit náklady ve vztahu ke konkrétní jednotce výkonu. Z tohoto hlediska lze náklady rozdělit na:

- **náklady jednicové,**
- **náklady režijní.**

**Jednicové náklady** jsou částí technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány v souvislosti s vytvořením každé další jednotky výkonu. Je tedy možné vyjádřit náklad na jednotku výkonu a to pomocí norem spotřeby (spotřeby materiálu, práce, energie, služeb).

Oproti tomu **režijní náklady** v sobě zahrnují jak náklady na obsluhu a řízení, tak i tu část technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem. Jde o náklady, u kterých není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Režijní náklady se nemění přímo úměrně s počtem provedených výkonů, jsou stanoveny rozpočtem nákladů. [4]

### **Odpovědnostní členění nákladů**

V rámci členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik se konkretizuje vztah nákladů k určitému vnitropodnikovému středisku, ve kterém dané aktivity a činnosti probíhají a jeho pracovníci nesou odpovědnost za racionální vynaložení a zhodnocení nákladů.

K tomuto rozdělení slouží **odpovědnostní střediska**, která se vztahují k ekonomické struktuře podniku. Smyslem ekonomické struktury je vymezit takovou úroveň vnitropodnikových středisek, jejichž řízení je mimo jiné založeno na posouzení hodnotových výsledků. To znamená, že dané úrovni jsou jasné pravomoci a odpovědnosti, které napomáhají vytvářet podmínky ke stimulaci nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií. [6]

Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky lze vymezit šest základních typů odpovědnostních středisek, a to **nákladové, výnosové, ziskové, rentabilní, investiční a výdajové** středisko.

Podle odpovědnosti lze náklady rozčlenit na **externí (prvotní) náklady** a **náklady interní (druhotné)**.

**Externími náklady** se rozumí náklady, které podniku vznikají ve vazbě k jeho okolnímu prostředí.

**Interní náklady** jsou takové, které vznikají uvnitř podniku. Mezi jednotlivými středisky existují totiž určité vazby ve formě předávaných, respektive přejímaných výkonů. Středisku, které přebírá výkony jiného střediska vznikají tak právě tyto interní náklady. Výše interních nákladů je závislá na množství výkonů a jejich vnitropodnikovém ocenění.

### **Kalkulační členění nákladů**

Pomocí kalkulačního členění se řeší úlohy typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního druhu výrobku“, „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ apod.

Toto členění je zvláštním typem účelového členění nákladů a zabývá se přiřazováním nákladů k výkonu nebo jeho části. Je nezbytné pro sestavení kalkulace a je ovlivněno požadavky na její vypovídací schopnost.

Z hlediska možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze rozlišit dvě základní kategorie nákladů:

- **náklady přímé,**
- **náklady nepřímé.**

**Přímé náklady** jsou náklady, které jsou přímo přiřaditelné ke konkrétnímu výkonu (výrobku, službě), protože s tímto konkrétním druhem výkonu souvisejí. Přímými náklady jsou vedle nákladů jednicových (spotřebovaný materiál, mzdy a další) také některé náklady režijní, které jsou vynaloženy na zajištění výkonu a jejichž podíl na jednici výkonu lze zjistit pomocí prostého dělení (například náklad na výzkum a vývoj konkrétního výrobku, náklad na jeho reklamu apod.).

Oproti tomu **nepřímé náklady** zajišťují vytvoření podmínek pro více druhů výkonů a činnost útvarů. Jsou to náklady, které nelze přímo přiřadit určitému výkonu. I přesto

se vypočítávají na konkrétní jednici, avšak jedná o složité výpočty. Pro tyto výpočty je možno využít několik metod (např. kalkulace dělením, kalkulace přirážková). K nepřímým nákladům se řadí většina režijních nákladů, jako například odpisy technologického vybavení, mzdy administrativních pracovníků a další. [3]

### 3.2.2 Náklady pro rozhodování

Pro potřeby rozhodování je nutné rozčlenit náklady takovým způsobem, aby bylo možné zhodnotit budoucí varianty podnikání. Z hlediska rozhodování členíme náklady na:

- náklady v závislosti na objemu výkonů,
- relevantní a irelevantní náklady,
- oportunitní náklady,
- náklady vázané k rozhodnutí.

#### Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů se začalo trvale využívat až ve dvacátých letech 20. století, kdy začalo manažerské účetnictví poskytovat také informace o alternativách budoucího vývoje nákladů (např. jak se změní výše nákladů, popřípadě výnosů a zisku, změní-li se objem výroby). Do té doby se totiž zabývalo pouze odpověďmi na otázky týkající se jejich minulosti.

Členění v závislosti na objemu výkonů je vnímáno jako jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. V rámci tohoto členění se rozlišují tyto dvě základní kategorie:

- **náklady variabilní (VN),**
- **náklady fixní (FN).**

**Variabilní náklady** jsou takové, jejichž výše se mění v závislosti na objemu výroby. Růst nákladů může však mít odlišný průběh oproti růstu objemu výroby, proto se rozlišují variabilní náklady proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální.

**Proporcionální VN** jsou takové, jejichž celkový objem roste přímo úměrně s počtem výkonů. Představují nejdůležitější část variabilních nákladů a jejich příkladem jsou všechny jednicové náklady (např. mzda dělníků nebo spotřeba přímého materiálu).

V případě, že náklady rostou rychleji než objem produkce, jedná se o **nadproporcionální VN**. Jejich vznik však v praxi není příliš častý. Jde například o mzdové náklady dělníků pracujících o víkendech či svátcích, kdy budou hodinové tarify mezd dělníků (tedy jednotkové variabilní náklady) vyšší, než při standardních denních směnách.

V praxi častějším typem jsou **podproporcionální VN**. Tyto náklady naopak rostou v absolutní výši pomaleji než objem produkce. Jejich příkladem mohou být nižší materiálové náklady v důsledku poskytování množstevních slev při nákupu většího množství materiálu.

**Fixní náklady** naopak nejsou v určitém období a rozsahu závislé na objemu výroby. Jsou vyvolány nutností zabezpečit chod podniku jako celku. Příkladem takovýchto nákladů mohou být například odpisy budov, leasing automobilů, mzdy managementu podniku.

Z hlediska ovlivnitelnosti se fixní náklady dělí na dvě skupiny. První skupina fixních nákladů vzniká mnohdy ještě před zahájením podnikatelské činnosti, kdy je potřeba pořídit například budovu, strojní zařízení nebo realizovat jiné investiční rozhodnutí. Tyto **utopené fixní náklady** již v průběhu podnikatelského procesu nelze ovlivnit. Jedinou možností jejich snížení je opačné investiční rozhodnutí, například v podobě prodeje strojního zařízení.

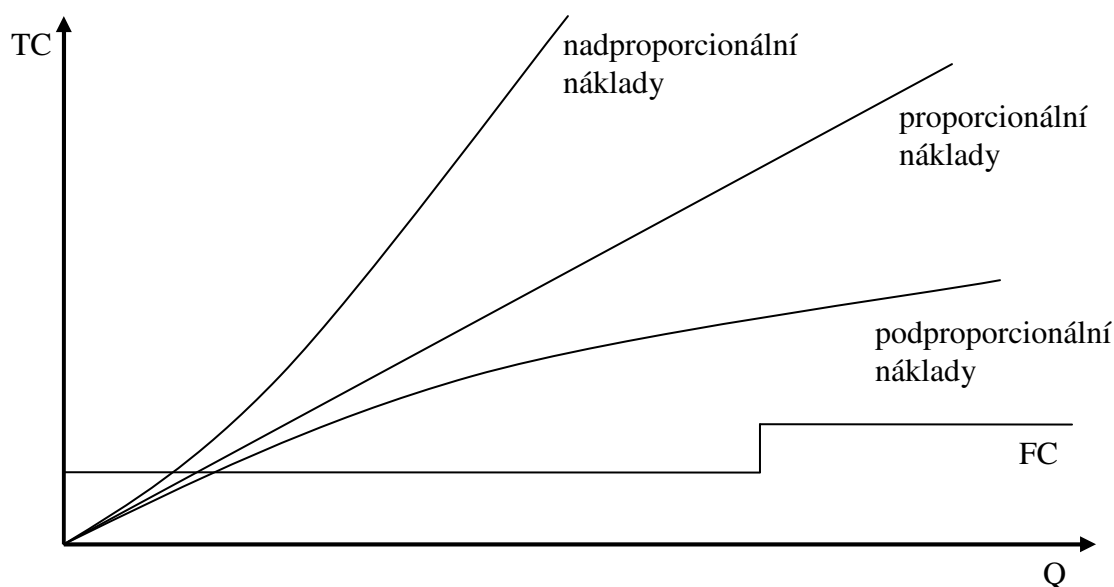
Vznik fixních nákladů řadících se do druhé skupiny není spojen s investičními rozhodnutími, ale se samotným využitím vytvořené kapacity. Tyto **vyhnutelné fixní náklady** tedy lze při snížení kapacity ovlivnit. Patří zde například náklady na vytápění hal, časové mzdy mistrů a další.

Nezávislost fixních nákladů na objemu výroby je však relativní. I fixní náklady se totiž mohou měnit, a to například při rozšíření výrobní kapacity, či rozsáhlé změně výrobního programu. Nejde však o změnu plynulou, nýbrž o jednorázovou změnu skokem. [6]

Klasifikace nákladů dle objemu výroby je významná nejen pro celou řadu nástrojů umožňujících modelování průběhu nákladů, ale také pro samotné manažerské rozhodování. V praxi však při členění nákladových položek není jednoduché rozdělit náklady čistě na variabilní a fixní. Velká část nákladových položek podniku totiž vykazuje určitý smíšený charakter. Jako příklad lze uvést spotřebu elektrické energie. V tomto případě má část nákladů fixní charakter, jelikož pokrývá spotřebu energie na osvětlení haly, vytápění nebo provoz výpočetní techniky. Nicméně část spotřeby, která souvisí se spotřebou energie na provoz

výrobní linky, bude mít proporcionální charakter. Náklady, které v sobě obsahují jak variabilní, tak fixní složku, se označují jako **náklady smíšené**. [9]

**Graf 3.1 Vztah variabilních a fixních nákladů**



(Q – objem produkce, FC – fixní náklady, TC – celkové náklady)

Zdroj: vlastní zpracování

### Relevantní a irelevantní náklady

Pro rozhodování o budoucnosti je typické, že se vychází z odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem tohoto členění je posoudit, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne.

**Relevantní náklady** jsou důležité z hlediska daného rozhodnutí, jelikož jejich výše se v závislosti na přijetí či nepřijetí tohoto rozhodnutí mění. Zvláštní formou těchto nákladů jsou tzv. rozdílové náklady, které představují rozdíl mezi náklady před přijetím a náklady po přijetí rozhodnutí. Oproti tomu **irelevantní náklady** jsou pro dané rozhodnutí nedůležité, protože změna varianty neovlivňuje jejich výši. [6]

„Koncept relevantních a irelevantních nákladů začal být používán pro hodnocení manažerských rozhodnutí s cílem eliminovat zkreslení, která mohou do rozhodovacího procesu přinést irelevantní náklady a jejich zahrnutí do rozhodovacího procesu“, jak tvrdí Popesko (2009, s. 41).

## Oportunitní náklady

Oportunitní náklady (náklady obětované příležitosti) představují hodnotu ušlého zisku z rozhodnutí, které podnik nepřijal. Tyto náklady nejsou v přesné výši evidovány v účetnictví, mají však velmi významný vliv při manažerském rozhodování a je možné je kvantifikovat pouze v případě, že se podnik rozhoduje mezi dvěma a více variantami. Oportunitní náklady se uplatňují zejména v případě, kdy je podnik při rozhodování omezen v oblasti zdrojů.

## Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady vázané k rozhodnutí jsou charakterizovány jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Jedná se o náklady spojené s vývojem a technologickým řešením výrobků. [6]

*Z výše uvedeného je vidět, že současná teorie nabízí možnost členit náklady z mnoha hledisek. Avšak je jen na rozhodnutí každého podniku, která členění pro svou činnost využije. Velkou roli v tomto rozhodnutí hraje například typ podniku (zda-li je výrobní či nevýrobní), jeho potřeby a konkrétní zaměření. Existují podniky, pro něž nebude mít určité členění žádný význam a naopak podniky, pro které to stejné členění bude potřebné.*

## 3.3 Kalkulace

Kalkulace je v dnešní době považována za nejstarší a dnes také nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení. Zobrazuje vzájemné souvislosti mezi naturálně vyjádřeným výkonem a jeho hodnotovými parametry. Obecně se kalkulací rozumí přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. [6]

„Kalkulace se prolínají celým procesem řízení podniku. Jako stěžejní informační nástroj kalkulace zejména:

- představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení, např. při kontrole jednicových nákladů výkonů,

- jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkováných výkonů,
- jsou výchozí základnou pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky,
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen.“<sup>4</sup>

### 3.3.1 Metoda kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob, jakým se stanoví předpokládaná výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon. Zvolená metoda je obecně závislá:

- na vymezení předmětu kalkulace;
- na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace;
- na struktuře nákladových položek, ve které se zjišťují náklady na kalkulační jednici. [6]

#### Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace jsou jak konečné, tak dílčí výkony, které jsou v podniku prováděny. V praxi se kalkulace používají v případech, kdy je výroba složitá a rozsáhlá a bez kalkulací by nebylo možné stanovit cenu výkonů.

Kalkulace se sestavují pro kalkulační jednici, nebo pro kalkulované množství. **Kalkulační jednici** se rozumí konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou, druhem a jakostí. Soubor kalkulačních jednic dává dohromady **kalkulované množství**, pro které se zjišťuje podíl fixních nákladů připadající na kalkulační jednici.

#### Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

V rámci přiřazování nákladů konkrétnímu výkonu je důležité uvědomit si jak se budou přiřazovat náklady na kalkulační jednici a také za jakým účelem se nepřímé režijní náklady na kalkulační jednici přiřazují.

Přiřazování nákladů předmětu kalkulace je tradičně spjato s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Avšak s neustále se měnícím tržním prostředím ustupuje toto členění do pozadí a jsou upřednostňována členění jiná. Rozdělení nákladů na jednicové a režijní se využívá při stanovení nákladového úkolu. V případě, kdy jsou náklady závislé na objemu výkonů, se využívají pro sestavení kalkulace náklady variabilní a fixní. Výše nákladů může

---

<sup>4</sup> HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠÍŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3, str. 175.

být ovlivněna konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace, pak se používá rozlišení nákladů relevantních a irelevantních.

Hlavním cílem alokace nákladů je zpřesnit informace o nákladech, které jsou relevantní určité rozhodovací úloze. [6]

### **Struktura nákladových položek v kalkulaci**

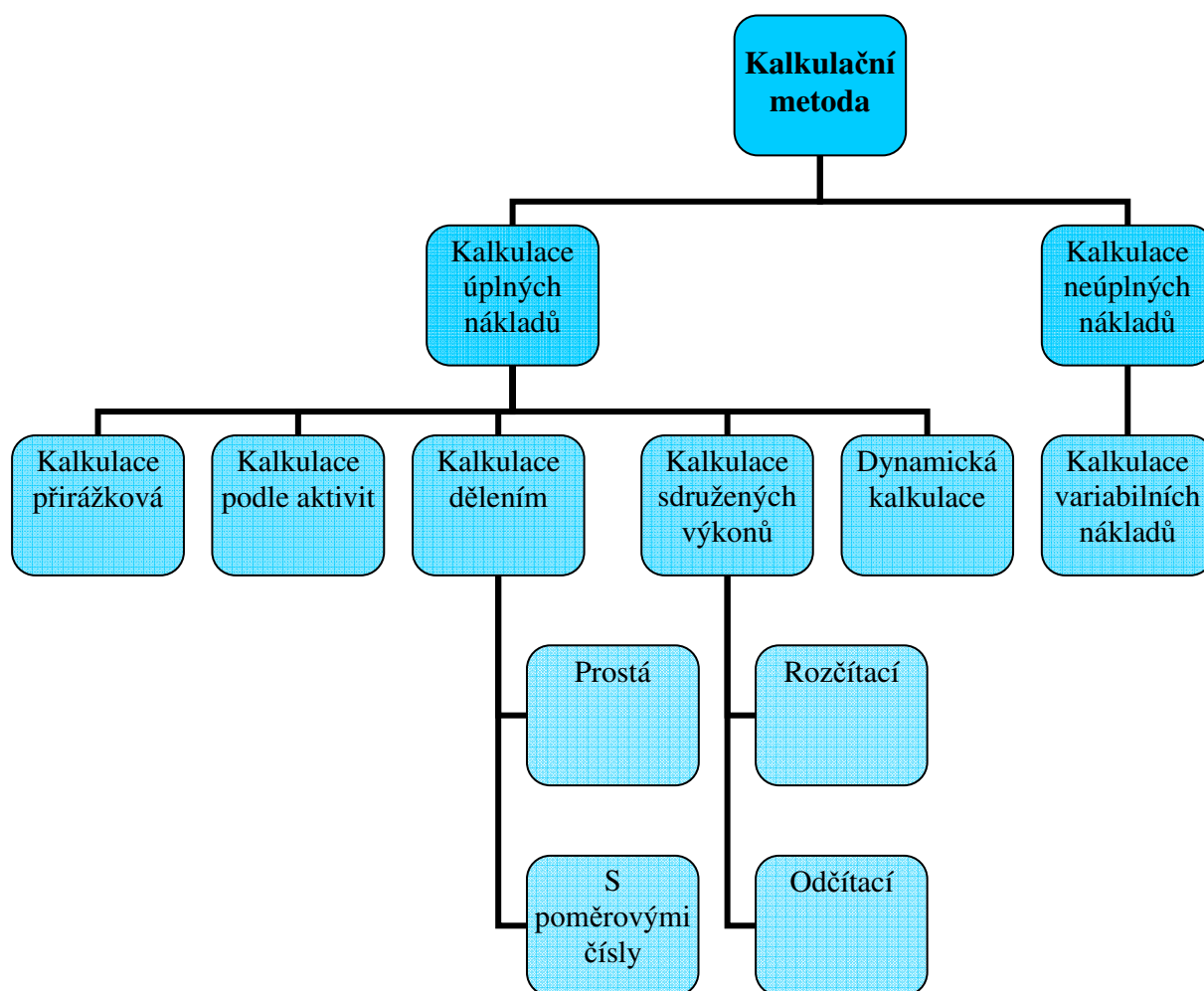
Struktura jednotlivých nákladových položek bývá stanovena v každém podniku individuálně, v závislosti na tom, jaké má podnik požadavky na evidenci, klasifikaci či způsob alokace nákladů.

Jednotlivé položky nákladů jsou soustředěny v tzv. **kalkulačního vzorci**. [1]

Manažerské účetnictví nabízí velké množství kalkulačních metod a jejich variant. Jednotlivé metody používají různé způsoby alokace režijních nákladů, od těch nejjednodušších až po ty složitější. Při volbě kalkulační metody, která se bude v praxi používat, by se mělo vycházet z charakteru podniku a způsobu využití této kalkulace. Pro různé účely a různé typy organizací jsou totiž vhodné rozdílné metody kalkulací. Jednotlivé metody se mezi sebou zpravidla liší způsobem alokace režijních nákladů.



**Schéma 3.1 Kalkulační metody**



Zdroj: vlastní zpracování

#### 3.3.1.1 Kalkulace úplných nákladů

Kalkulace úplných nákladů, nebo také absorpční kalkulace v sobě zahrnuje veškeré náklady podniku. Tato kalkulace věnuje pozornost rozlišení nákladů přímých a nepřímých. Konkrétnímu výkonu se nepřisuzují jen variabilní náklady, ale rovněž náklady fixní. Avšak není věnována pozornost odlišným souvislostem vzniku fixních nákladů ve srovnání s náklady variabilními. Z tohoto důvodu je kalkulace úplných nákladů jakýsi nástroj pouze **statického zobrazení kalkulovaných hodnotových veličin výkonu**. [4]

Kalkulace úplných nákladů je však na druhou stranu velmi důležitá jako **kritérium cenové politiky** a také jako **měřítko konkurenceschopnosti podniku** vůči ostatním podnikům daného sektoru.

**Kalkulace přírážková**, někdy také označována jako zakázková kalkulace, je jednou z nejčastěji aplikovaných metod kalkulace. Tato kalkulace funguje tak, že výši režijních nákladů, které odpovídají určitému výkonu stanoví na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřené režijní přírážky.

Rozvrhovou základnu a režijní přírážku si podnik volí dle svého uvážení a potřeb. Nejčastěji je **rozvrhová základna** tvořena jednou z položek přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy). Je to hlavně z toho důvodu, že přímé náklady jsou ve většině podniků přesně evidovány a mohou tak být jednoduše vyčísleny. Rozvrhová základna se uvádí buď v peněžní, nebo v naturální formě. **Režijní přírážka** vyjadřuje podíl nepřímých nákladů připadajících na jednotku rozvrhové základny.

Jestliže podnik zvolí rozvrhovou základnu v peněžní formě, režijní přírážka je určena v procentech. Naopak pokud podnik použije rozvrhovou základnu v naturální formě, režijní přírážka bude vyjádřena v peněžních jednotkách. Obě možnosti mají své výhody i nevýhody. Rozvrhová základna vyjádřena v peněžních jednotkách je sice snadněji kvantifikovatelná, avšak režijní přírážka v procentech má daleko nižší vypovídací schopnost než režijní přírážka vyjádřena v peněžních jednotkách.

Přírážková kalkulace se většinou používá ve dvou základních variantách, v sumační a diferencované, přičemž základním typem přírážkové kalkulace je varianta sumační.

**Sumační přírážková kalkulace** používá jednotnou rozvrhovou základnu pro přiřazení veškerých režijních nákladů. Vychází tedy z předpokladu, že všechny režijní náklady se vyvíjejí úměrně jediné veličině (zvolené rozvrhové základně). Sumační kalkulace je sice velmi jednoduchá, avšak většinou málo přesná.

Nedostatky sumační varianty řeší **diferencovaná přírážková kalkulace**. Její podstatou je rozdělení režijních nákladů do určitých skupin. Pro každou skupinu zvlášť je pak definována konkrétní rozvrhová základna.

Výhodou přírážkové kalkulace je její jednoduchost, nenáročnost a univerzální využitelnost. Problém této metody však tkví ve volbě správné rozvrhové základny, neboť při chybném výběru dochází k tomu, že kalkulace se stává značně nepřesnou. [9]

**Kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing)**, zkráceně ABC, je metodou relativně novou, zejména v České republice, kde se dočkala většího rozšíření až po roce 2000. A i dnes je využívána velmi zřídka.

Podstatou ABC kalkulace je alokace režijních nákladů jednotlivým prováděným aktivitám, jejichž prostřednictvím jsou pak přiřazovány jednotlivým nákladovým objektům. ABC tedy usiluje o odhalení skutečné příčiny vzniku nákladů.

Postup při aplikaci kalkulace ABC se skládá z několika kroků. V prvním kroku je vynaložený ekonomický zdroj (nepřímý náklad) přiřazen k jednotlivým aktivitám. Přiřazení se provádí na základě **vztahové veličiny nákladů**, která určuje způsob přepočtu nákladů z účetnictví na jednotlivé aktivity. V následujícím kroku se zjistí celkové náklady na jednotlivé aktivity, vymezí se **vztahová veličina aktivity** (nákladový nositel) a následně se stanoví náklady na jednotku aktivity. V posledním kroku se určí náklady na předmět alokace (na výkon, službu či zákazníka), a to na základě nákladů na jednotku aktivity a objemu těchto jednotek, které jsou spotřebovány.

V rámci ABC kalkulace není však prováděna alokace všech podnikových nákladů, nýbrž jen jejich části. Náklady vstupující do ABC systému je možné rozdělit do tří kategorií:

- přímé náklady, které lze nákladovému objektu přiřadit přímo,
- náklady alokovatelné pomocí aktivit, které jsou v podstatě totožné s režijními náklady,
- nealokovatelné náklady, které většinou nemají žádný vztah k prováděným aktivitám podniku (např. náklady vedení podniku). [9]

ABC kalkulace přináší vyšší přesnost a širší spektrum informací. Oproti tomu je pro využití této kalkulace nutné zajistit rozsáhlý objem dat, které mají navíc často nefinanční charakter, takže může být velmi obtížné se k takovýmto informacím vůbec dostat.

**Kalkulace dělením** je nejjednodušší metodou kalkulace. Používá se zejména v podnicích, ve kterých se produkuje skutečně jednotný produkt, jako např. ve výrobě elektrické energie, v těžbě uhlí aj. Ve své základní podobě (**prostá kalkulace dělením**) kvantifikuje náklady na kalkulační jednici jako podíl celkových nákladů podniku a počtu kalkulačních jednic.

Pokud výkony podniku nejsou úplně homogenní, ale liší se pouze v určitém měřitelném parametru (např. ve velikosti, jakosti, či hmotnosti), použije se **kalkulace dělením s poměrovými čísly**. Tato metoda přiřazuje celkové náklady výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici. Poměrová čísla zohledňují rozdílnou nákladovou náročnost jednotlivých výkonů.

**Kalkulace sdružených výkonů** je jedna ze specifických kalkulačních metod. O sdružených výkonech se hovoří v případě, kdy výroba jednoho výrobku nemůže být oddělena od výroby dalších výrobků a jejichž výroba nemusí být ani žádoucí (např. zpracování ropy, zemědělská výroba). Sdružené výrobky jsou charakteristické tím, že až do určitého bodu, tzv. **bodu rozdělení** jsou součástí jednoho výrobního procesu. Zdroje, které jsou v rámci tohoto procesu spotřebovány, není možné před dosažením bodu rozdělení identifikovat s jednotlivými výslednými produkty. Ve sdružené výrobě lze rozlišit dvě varianty kalkulací, a to rozčítací kalkulace a odčítací kalkulace.

**Rozčítací metoda kalkulace** se použije v případě, vyrobí-li se z výchozí suroviny několik výrobků, přičemž všechny jsou považovány za hlavní výrobky (mají stejnou prodejní hodnotu). Pak se celkové náklady rozčítají na jednotlivé výrobky pomocí technických koeficientů, které jsou odvozeny z poměru užitečných hodnot jednotky jednotlivých výrobků. Jde o jakousi obměnu kalkulace dělením s poměrovými čísly. [9]

Existuje několik metod, pomocí kterých je možné náklady sdružené výroby rozpočítat na jednotlivé hlavní výrobky. První metodou je **objemová metoda**, při které jsou náklady přiřazovány výkonu proporcionálně s objemem výstupu. Tato metoda však předpokládá, že všechny produkty mají stejnou hodnotu. Jestliže se prodejní hodnota jednotlivých výrobků liší, použije se **metoda prodejní hodnoty v bodu rozdělení**, kdy je jako technický koeficient, který slouží pro rozpočet sdružených nákladů, použita prodejní cena jednotlivých výrobků v bodu rozdělení. Mezi další metody patří **metoda čisté obchodovatelné hodnoty**, při které se náklady alokují podle finální prodejní hodnoty výrobku a **metoda pevné poměrné ziskovosti**, která rozpočítává náklady tak, aby všechny výrobky měly shodnou procentuální míru ziskovosti.

**Odčítací metoda kalkulace** se aplikuje tehdy, je-li některý z vyrobených výrobků označen jako vedlejší (například má nižší prodejní hodnotu). V tomto případě se od celkových nákladů odečtou náklady na vedlejší výrobky oceněné prodejními cenami, snížené o zisk a zůstatek je považován za náklady hlavního výrobku. [9]

**Dynamická kalkulace** se do určité míry podobá tradiční přírážkové metodě kalkulace, avšak rozšiřuje její vypovídací schopnost o odpověď na otázku, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů. Dynamická kalkulace vychází z obvyklého kalkulačního členění nákladů na přímé a nepřímé a také z členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Používá se převážně pro ocenění vnitropodnikových výkonů předávaných mezi různými úrovněmi podnikové struktury. [6]

*Podniky mohou mít různé názory na volbu kalkulační metody, zejména podle toho, jaké typy rozhodovacích úloh jsou řídicí pracovníci podniku nuceni řešit. Kalkulace úplných nákladů má zajisté své přednosti a klady, ale taktéž má i určitá negativa (především rozvrhování FN na jednotlivé výkony). Právě zápory kalkulace úplných nákladů se snaží „napravit“ kalkulace neúplných nákladů. Avšak nelze přímo říci, která z těchto dvou kalkulačních metod je lepší. Záleží na dané situaci – někdy je vhodnější použít kalkulaci úplných nákladů, někdy zase kalkulaci neúplných nákladů. Podnik musí vědět kdy kterou metodu použít.*

### 3.3.1.2 Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů, neboli neabsorpční kalkulace zahrnuje pouze variabilní náklady podniku a ostatní (fixní) náklady na výkony nerozpočítává, jelikož fixní náklady příčinně nesouvisí s kalkulační jednotkou. Tím reaguje na již zmíněné nedostatky kalkulace úplných nákladů.

Nejdůležitějším třídícím hlediskem se stává členění na fixní a variabilní náklady, které je důležité také pro řazení nákladových položek v kalkulačním vzorci.

**Kalkulace variabilních nákladů**, označovaná také jako metoda krycího příspěvku, odlišuje náklady vyvolané konkrétním výkonem (variabilní náklady) a náklady vyvolané časem (fixní náklady). Na fixní náklady tato metoda kalkulace pohlíží jako na nedělitelnou část, kterou je nutné uhradit jako celek z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady, a to bez ohledu na objem prodeje.

Kalkulace variabilních nákladů se v první fázi snaží o vyčíslení příspěvku na úhradu FN a tvorbu zisku jednotlivých výkonů. Tento příspěvek se vypočte jako rozdíl ceny jednotky výkonu a jeho variabilních nákladů. V další fázi se sečtou jednotkové příspěvky na úhradu a vyjádří se příspěvek na úhradu celkový. Nakonec se od celkového příspěvku na úhradu odečtou fixní náklady, tím dojde ke kvantifikaci hospodářského výsledku podniku. [9]

„Kalkulace variabilních nákladů má v praxi poněkud odlišný účel využití, než mají běžně používané kalkulace. Oddělené sledování variabilních a fixních nákladů většinou souvisí se sledováním nákladů v krátkém období. V krátkém období jsou podniky zpravidla omezeny existující kapacitou. Kalkulace variabilních nákladů se tak stala velmi efektivním nástrojem operativního řízení a bývá proto použitelná pro krátkodobá manažerská rozhodnutí založená na existující kapacitě“, jak tvrdí Popesko (2009, s. 91).

### 3.3.2 Struktura kalkulačních vzorců

Kalkulace má svou vžitou formu v podobě kalkulačního vzorce. Kalkulační vzorec se skládá z jednotlivých položek, které jsou seříděny v určitém pořadí za sebou a obsahují konkrétní peněžní částky, připadající na daný výkon. Využívá kalkulačního členění nákladů, skládá se tedy z položek jednicových a režijních nákladů. [5]

Před rokem 1990 bylo podnikům nařízeno používat tzv. **typový kalkulační vzorec**, stát si tak chtěl zajistit dohled nad tvorbou kalkulací a cen v podnicích. Tento typový kalkulační vzorec slouží dodnes jako výchozí základna pro konstrukci kalkulačních vzorců. Tento vzorec a jeho odvozeniny představuje kalkulaci úplných nákladů. [9]

**Tab. 3.1 Typový kalkulační vzorec**

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
<b>Vlastní náklady výroby</b>
5. Správní režie
<b>Vlastní náklady výkonu</b>
6. Odbytová režie
<b>Úplné vlastní náklady výkonu</b>
7. Zisk (ztráta)
<b>Cena výkonu</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Celá řada firem působí na trzích s velmi vysokou konkurencí a jsou tak nuceny oddělovat kalkulaci nákladů od kalkulace ceny výkonů. Jelikož je cena ovlivněna právě konkurenčním prostředím, dochází k tomu, že není tvořena pouze jako přírážka k celkovým nákladům. Naopak podniky musí akceptovat tržní cenu výkonu a ta se pak stává určitým východiskem pro stanovení nákladů výkonu (ty jsou kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem). Tuto situaci vystihuje **retrográdní (rozdílový) kalkulační vzorec** (viz Tab. 3.2)

**Tab. 3.2 Retrográdní kalkulační vzorec**

<b>Základní cena výkonu</b>
- Dočasná cenové zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
- sezónní
- množstevní
<b>CENA PO ÚPRÁVÁCH</b>
- Náklady
<b>Zisk</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Dalším typem je **kalkulační vzorec neúplných nákladů**, neboli kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady. Problematika kalkulací neúplných nákladů byla vysvětlena v podkapitole 3.3.1.2. Tato metoda kalkulace však pohlíží na fixní náklady jako celek, i když ve skutečnosti jsou fixní náklady vyvolány různými faktory.

Přehled o rozvrstvení fixních nákladů podává modifikace kalkulace variabilních nákladů – **kalkulace se stupňovitým výpočtem příspěvku na úhradu fixních nákladů**. Tato kalkulace člení fixní náklady do čtyř skupin – fixní náklady výrobku, skupiny výrobků, útvaru a řízení podniku jako celku. Postup je takový, že se od celkového příspěvku na úhradu postupně odečítají fixní náklady podle zmíněných skupin. Tak vzniká několik dílčích příspěvků na úhradu, přičemž poslední příspěvek představuje částku zisku. [5]

**Tab. 3.3 Kalkulační vzorec neúplných nákladů**

<b>Tržní cena</b>
- Variabilní náklady výrobku
- jednicové náklady
- variabilní režie
<b>Příspěvek na úhradu za období</b>
- Fixní náklady období
<b>Zisk/ztráta</b>

Zdroj: vlastní zpracování

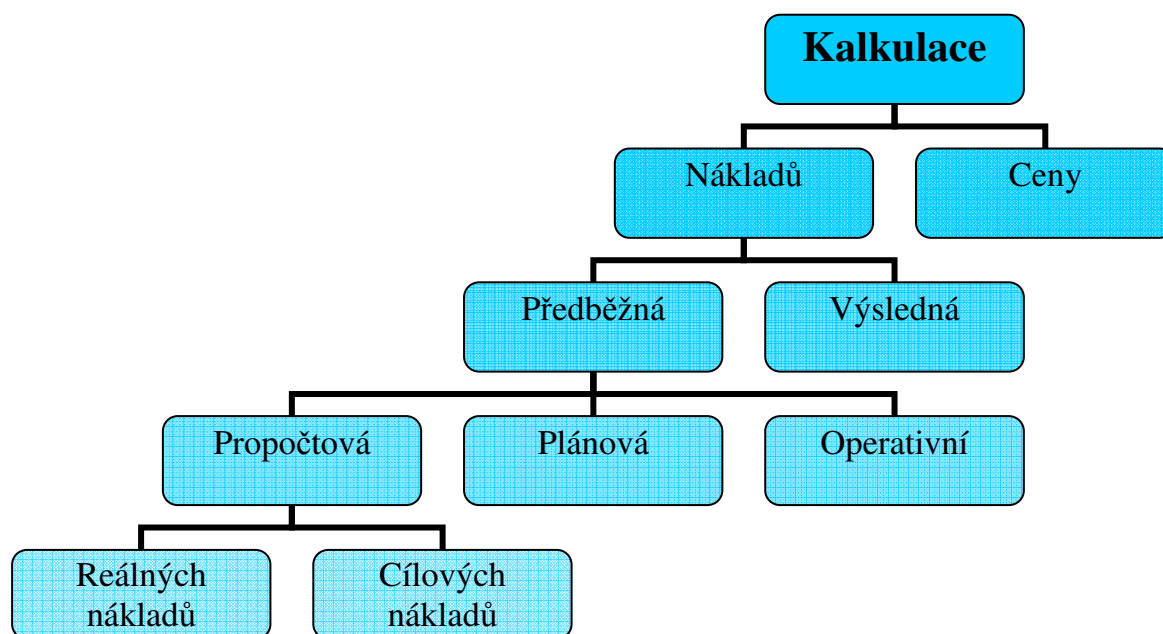
V současné praxi je možné nalézt i celou řadu dalších variant kalkulačního vzorce, které odrážejí jednak potřeby uživatelů kalkulací a jednak samotný charakter výkonů organizací.

### 3.4 Kalkulační systém podniku

Všechny úkoly kalkulace nemůže plnit jediný propočet nákladů na kalkulační jednotici. V podnicích se proto sestavují různé druhy kalkulací v závislosti na tom, jak je podnik veliký, k jakému účelu kalkulace slouží a v jakých podmínkách probíhá výroba či provádění výkonů. Soubor jednotlivých kalkulací v podniku je možno definovat jako kalkulační systém.

Kalkulační systém je hlavním nástrojem řízení nákladů na výkony. Musí zajistit vzájemnou návaznost kalkulací mezi sebou. [5]

**Schéma 3.2 Kalkulační systém a jeho členění<sup>5</sup>**



<sup>5</sup> POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9. str. 57



**Kalkulace nákladů** zobrazuje předpokládané nebo skutečně dosažené náklady, kdežto **kalkulace ceny** se zabývá návratností vložených prostředků (nákladů) a tvorbou zisku (ve formě výnosů).

**Předběžné kalkulace** se sestavují před zahájením vlastního výrobního procesu. Jsou charakteristické tím, že při jejich sestavování nemá podnik k dispozici informace o tom, jaký objem vstupů konkrétní výkon spotřeboval. Jedná se tedy do určité míry o odhad budoucích nákladů na daný výkon. V rámci předběžných kalkulací dále rozlišujeme kalkulační propočtové, plánové a operativní.

**Propočtová kalkulační** se sestavuje ještě před zahájením výroby nového výkonu. V době vytváření propočtové kalkulační ještě nejsou, jelikož jde o nový, dosud nevyráběný výkon, k dispozici příslušné spotřební nebo výkonové normy. Z tohoto důvodu jsou podkladem pro sestavení kalkulační různé orientační informace, jako jsou například náčrtky, výsledné kalkulační, nebo technické parametry stejných či podobných výrobků. Kvalita kalkulační tedy záleží na spolehlivosti a dostupnosti podkladů.

Úkolem propočtové kalkulační je vytvořit podklady pro předběžné posouzení efektivnosti nového výkonu a zároveň odhadnout výši jeho budoucích nákladů. Porovnáním kalkulační s cenou, kterou jsou zákazníci ochotni zaplatit, se zjistí, zda navrhovaný výkon dosahuje požadovaného zisku a zda jej podnik bude vyrábět a prodávat.

Jestliže se podnik rozhodne výkon vyrábět, měl by následně sestavit plánovou a operativní kalkulaci.

Propočtová kalkulační se využívá zejména v hromadné a sériové výrobě. V současné době se však prosazuje i v zakázkově orientovaných výrobcích, kde je podkladem pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem.

Propočtové kalkulační se dále dělí na kalkulační reálných nákladů a kalkulační cílových nákladů.

**Kalkulační cílových nákladů** představuje nástroj řízení nákladů produktu v etapě jeho vývoje a přípravy. Jejím smyslem je nejdříve stanovit předpokládané náklady na produkt a následně hledat možnosti snížení těchto nákladů. Výsledkem by měl být takový návrh produktu, který splňuje veškeré požadavky a jehož náklady a cena zajistí požadovaný zisk.

**Plánová kalkulační** se sestavuje na určité plánovací období, z čehož vyplývá, že se používá v případě výkonů, jejichž výroba nebo provádění se opakuje v průběhu delšího

období (jde především o hromadnou a velkosériovou výrobu). Plánová kalkulace představuje průměrné náklady výrobku, vyráběného během určeného období.

Plánové kalkulace slouží jako významný podklad při zpracování hlavního podnikového rozpočtu, a to zejména při rozpočtování nákladů v rozpočtové výsledovce a zásob vlastní výroby v rozpočtové rozvaze. V návaznosti na operativní kalkulaci jsou také důležitým nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů. [3]

**Operativní kalkulace** je známá též pod pojmem kalkulace běžná nebo výrobní. Podkladem pro její sestavení jsou podrobné normy spotřeby materiálu a času, které jsou platné právě k datu sestavení kalkulace. Normy spotřeby jsou obsahem konstrukční a technologické dokumentace, která se mění vlivem různých změn. S každou takovou změnou se mění i aktuálně platná operativní kalkulace a vytváří se nová. Lze tedy vyvodit, že operativní kalkulace je nejpřesnější kalkulací, která se v podniku sestavuje, jelikož ukazuje vždy platnou výši norem spotřeby ekonomických zdrojů.

Operativní kalkulace se používá zejména při zadávání nákladového úkolu jednotlivým výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění.

**Výsledné kalkulace** jsou z hlediska času jakýmsi završením celého kalkulačního systému. Sestavují se až po dokončení příslušného výkonu a fungují jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu. [5]

Výsledná kalkulace vyjadřuje celkové skutečné náklady, které jsou rozpočítány na jednotku výkonu.

Neslouží pouze pro kontrolu, ale také jako podklad pro řízení cen, jako podklad pro sestavování propočtových kalkulací podobných výkonů apod.

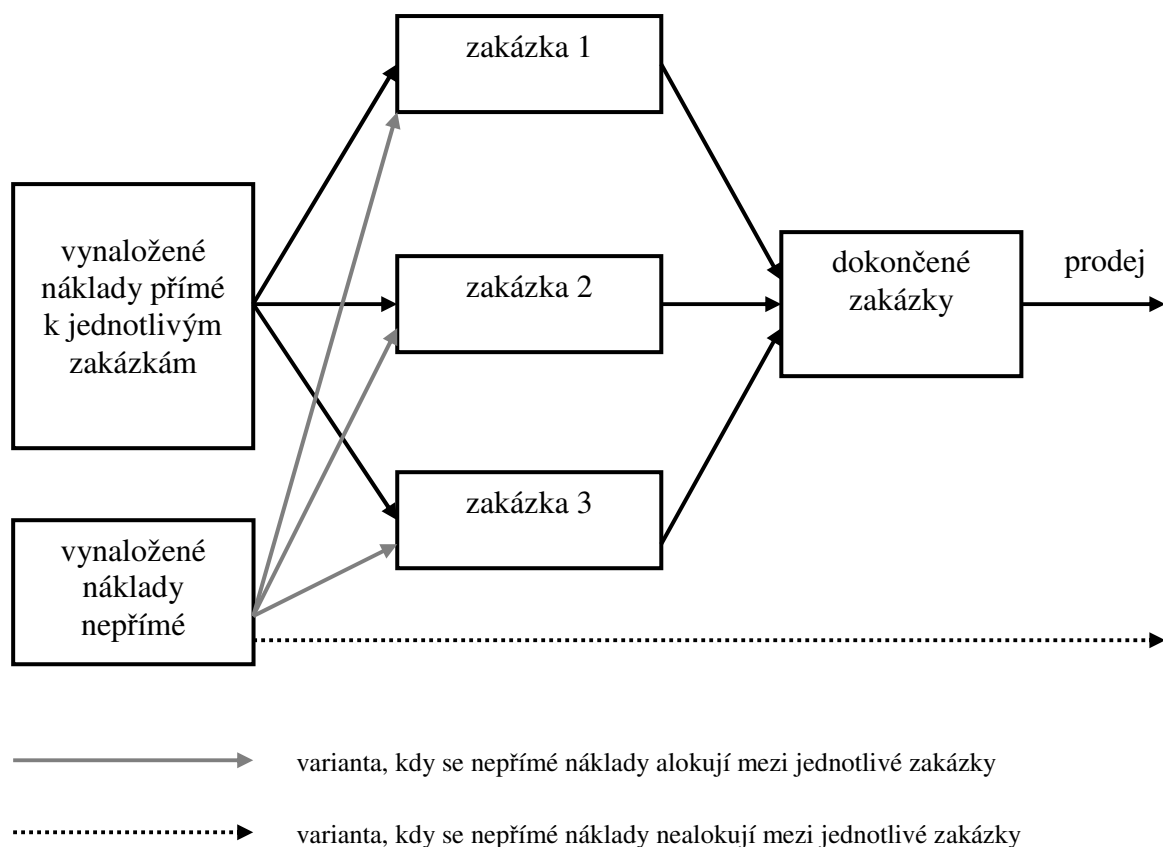
Větší význam výsledné kalkulace je ve výroбах s delším výrobním cyklem nebo v zakázkových výroбах. Naopak nižší vypovídací schopnost má tato kalkulace v případě hromadné a sériové výroby výrobků, jejichž výroba je charakteristická krátkým výrobním cyklem a které jsou navíc určeny neznámému konečnému zákazníkovi. [6]

### 3.5 Zakázková výroba

Zakázková výroba se využívá ve všech činnostech, kdy se výkony přizpůsobují žádostem jednotlivých zákazníků. Zakázky mohou mít povahu jednak jedinečných

a neopakovatelných výkonů (například ve stavebnictví, truhlářství, krejčovství) a jednak opakovaně prováděných výkonů.

**Schéma 3.3 Zakázková výroba<sup>6</sup>**



Zakázkové výrobě se též říká individuální nebo kusová výroba. Zakázková výroba je výroba **originální**, každý výrobek je jedinečný a je vytvořený podle představ konečného zákazníka, který je vždy znám. V současné době se však čím dál častěji vyskytují případy, kdy je zakázková výroba využívána také při výrobách hromadných. V takovém případě je vhodnější sledovat jednotlivé náklady zvlášť.

Pro zakázkovou výrobu je charakteristické, že se vyrábí po jednom nebo několika málo kusech z mnoha různých druhů výrobků. Pro účtování používá zpravidla jednookruhovou účetní soustavu výkonově orientovaného účetnictví.

<sup>6</sup> FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0. str. 262

Základním rysem zakázkové výroby je účtování podle jednotlivých **zakázek**. Materiál a mzdy se přenášejí na zakázku přímo (ve skutečných nákladech), kdežto režie se přenáší v předem stanovených nákladech podle plánové kalkulace. [8]

Nejdůležitějším evidenčním dokladem je **zakázkový list**, pomocí něj je zakázka evidována, sledována a účtována ve výrobním procesu.

Při zakázkové výrobě je důležité zajistit, aby se výdejky přímého materiálu vztahovaly přímo ke konkrétní zakázce. Proto jsou výdejky označovány číslem zakázky a často se také připojují k danému zakázkovému listu. Obdobně se postupuje u přímých mezd. (například pomocí pracovních lístků).

V zakázkové výrobě se účtuje do **sborníků**. Nákladovou stranu tvoří sborníky skutečných nákladů, výnosovou stranu pak jednotlivé zakázkové listy s připojenými výdejkami a pracovními lístky.

Jak již bylo zmíněno, přímý materiál a mzdy se přenášejí na zakázku ve skutečné výši, není tedy potřeba porovnávat jejich nákladovou a výnosovou stranu. Jinak je tomu u režijních položek. Ty jsou totiž připočítány k zakázkovým listům na základě předběžné kalkulace. Následné srovnání skutečných režijních nákladů ve sbornících s předem stanovenými náklady vede v některých případech ke zjištění **rozdílů**. Tyto rozdíly mohou být způsobeny překročením nebo úsporou oproti PSN (pak je potřeba přijmout vhodná řídicí opatření) nebo objektivními příčinami (pak se pro další období musí použít nové rozpočty a kalkulace). [8]

### 3.5.1 Řízení nákladů v zakázkové výrobě

Externí a interní náklady na hlavní činnost se sledují a vyhodnocují podle jednotlivých zakázek. Přímé náklady se přiřazují k zakázkám již v okamžiku jejich vzniku, kdežto náklady nepřímé se kumulují na účtech režijních nákladů. Záleží na rozhodnutí podniku, zda bude náklady společné několika zakázkám alokovat na jednotlivé zakázky.

V zakázkové typu výroby má výkonově orientované účetnictví daleko větší význam pro řízení nákladů a zisku než v hromadné výrobě, kde je preferováno spíše odpovědnostní účetnictví. To se projevuje i v zobrazení účetnictví. V zakázkové výrobě se totiž přímé náklady jednotlivých zakázek vykazují spíše na analytických účtech nedokončené výroby než jako náklady konkrétního útvaru.

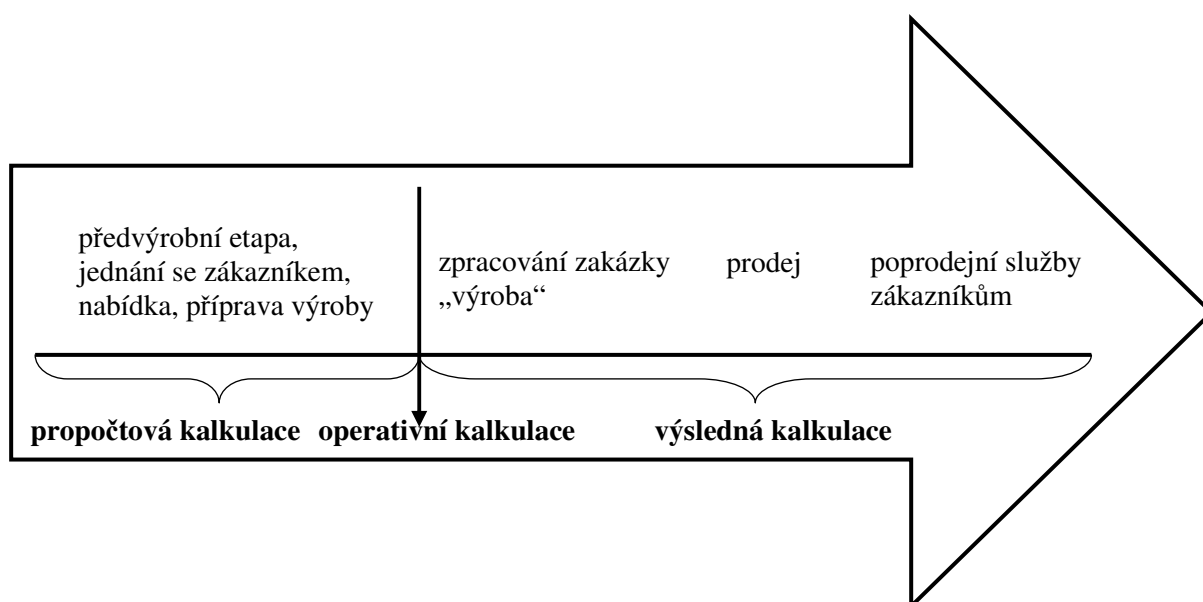
Výsledná kalkulace se v zakázkové výrobě zjišťuje nepravidelně – buďto po ukončení zakázky (v případě krátkého výrobního cyklu), nebo se během realizace zakázky průběžně vyhodnocuje výše skutečných nákladů ve vztahu k rozpracovanosti zakázky a jejich předem stanoveným nákladům. [4]

### 3.5.2 Kalkulace v zakázkové výrobě

V zakázkově orientovaném typu výroby se stanoví **prodejní cena výkonu na základě propočtové kalkulace**. Rozdíl představuje **kalkulovaný zisk** (marži) výkonu, který podnik předpokládá, že mu zakázka přinese. Zda tohoto zisku podnik skutečně dosáhne, závisí na následujících faktorech:

- Zda se útvarům zajišťujícím podmínky tvorby výkonu (útvary technické přípravy výroby) podaří dodržet propočtovou kalkulaci. Tento faktor zobrazuje rozdíl mezi propočtovou a operativní kalkulací;
- Zda útvary zajišťující tvorbu výkonu (výrobní útvary) dodrží operativní kalkulaci. Tento faktor naopak znázorňuje rozdíl mezi operativní a výslednou kalkulací. [3]

**Schéma 3.4 Vazby kalkulačního systému v zakázkové výrobě<sup>7</sup>**



<sup>7</sup> FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4. str. 252

**Skutečný zisk** (marže) výkonu v zakázkové výrobě je tedy ovlivněn:

- **kalkulovaným ziskem,**
- **dodržením propočtové kalkulace** (rozdílem mezi propočtovou a plánovou kalkulací),
- **dodržením operativní kalkulace** (rozdílem mezi operativní a výslednou kalkulací). [3]

## 4. Zakázková výroba ve vybrané společnosti

### 4.1 Představení společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o.

#### 4.1.1 Vývoj společnosti

Společnost INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r.o. byla založena již v roce 1998, a to jako Interiérservis – Milan Kamrád. Základním předmětem činnosti byly rekonstrukce umakartových panelákových jader a zakázková stolařská výroba. Zákazníci oceňovali hlavně komplexní přístup, kdy jim byla provedena stavební úprava koupelny, WC a popřípadě dalších částí bytu a poté byla také v případě zájmu namontována kuchyňská linka na míru či jiný nábytek. Zákazníci tak měli hotovou celkovou rekonstrukci a nemuseli se ani zatěžovat vyřizováním patřičných povolení. Tento přístup je ve společnosti zachován dodnes.

V roce 2003 se společnost transformovala na společnost s ručením omezeným a změnila název na INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. Jelikož se společnost neustále rozvíjela a získávala další zákazníky, vyvstala potřeba přemístit se do větších prostor a zároveň vytvořit vzorkovou prodejnu. V roce 2006 byla tedy zprovozněna nová budova na ulici Družební v Ostravě-Krásném Poli. V této budově se nacházejí kanceláře, velká stolařská dílna, sklad a především je zde vybudována velká vzorková prodejna, kde zákazníci najdou různá řešení koupelen či kuchyní, dále ukázky vestavěných skříní, nábytku, zdravotních matrací a v neposlední řadě vzorky obkladů a podlahových krytin. [12]

#### 4.1.2 Základní informace o společnosti

Společnost INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. byla zapsána do OR u Krajského soudu v Ostravě dne 19. března 2003. Její základní kapitál činí 200.000 Kč. Společnost vlastní **jeden jediný společník** – p. Milan Kamrád. Ten je zároveň jednatelem společnosti, a to v plném rozsahu.

**Sídlo společnosti** se nachází v Ostravě-Krásném Poli, Bajgarova 563/2, PSČ 725 26.

Společnost zaměstnává v současné době 10 stálých zaměstnanců. Přičemž výrobních a montážních pracovníků je celkem 9 a jedna zaměstnankyně zastává funkci asistentky.

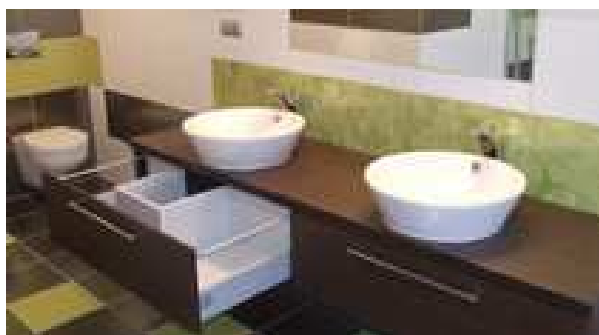
### 4.1.3 Jednotlivé druhy činností

Společnost se zabývá několika druhy činností, mezi které patří:

- rekonstrukce bytů, bytových jader a interiérů rodinných domů,
- stolařská výroba,
- výroba a montáž venkovních teras,
- výroba a renovace dveří,
- prodej matrací,
- dodání a pokládka podlah, kobereců a PVC podlahovin,
- prodej, montáž a zprovoznění ekologických kotlů Atmos.

**Rekonstrukcí bytů, bytových jader a interiérů rodinných domů** se společnost zabývá již svého vzniku. Rekonstrukci předchází vyměření objektu, nezávazné a bezplatné zpracování cenové nabídky, dále vypracování projektu, statické posouzení a v neposlední řadě také vyřízení veškerých nezbytných povolení. Veškeré potřebné řemeslnické práce, jako jsou například práce zednické, obkladačské, vodoinstalatérské, elektroinstalatérské či malířské si společnost zajišťuje sama. Práce jsou realizovány na základě smlouvy o dílo v předem domluveném termínu.

**Obr. 4.1** Rekonstrukce koupelny [12]



**Stolařská výroba** zahrnuje zakázkovou výrobu kuchyňských linek, vestavěných skříní, kancelářského a jiného nábytku. Samozřejmostí je opět vyměření, vypracování cenové nabídky a grafického 3D návrhu zdarma. Zákazníci si mohou vybrat z široké škály provedení dvířek - od fóliovaných, levných ABS, až po masivní, dýhovaná či lakovaná. Také výplňových materiálů nabízí společnost značné množství – například přírodní dekorační



výplně, ornamentní skla, překládané mřížky, nebo stále žádanější lakované sklo Lacobel. Samozřejmě výrobě nábytku je kvalitní hliníkové kování v různých variantách a tvarech.

Ve své vzorkové prodejně společnost nabízí k prohlédnutí několik hotových kuchyní, vestavěnou skříň, manželskou postel a další nábytek včetně mnoha vzorových materiálů.

**Obr. 4.2 Ukázka kuchyně a vestavěné skříně [12]**



**Výrobou a montáží venkovních teras z tropické dřeviny Bangkirai** se společnost začala zabývat až v roce 2006. Jedná se o venkovní palubky, které jsou považovány za jedny z nejkrásnějších a hlavně nejodolnějších exteriérových masivních podlahovin. Bangkirai je podlahovina vhodná pro terasy, balkóny, prostory kolem bazénů, zahradní chodníky a další venkovní prostory. Je velice odolná a pro představu – je přibližně 3x tvrdší než dub.

Společnost disponuje velkými skladovými zásobami palubek Bangkirai, cca 4.500 m<sup>2</sup>. V souvislosti s montáží venkovních teras je nabízen také teakový olej Flügger, který slouží k dodávání pigmentu.

**Obr. 4.3 Ukázky terasy Bangkirai [12]**



V případě zájmu zákazníka o **výrobu či renovaci interiérových dveří** nabízí společnost nepřeberné množství vzorů a odstínů. Ceník a základní vzory dveří jsou uvedeny v **příloze č. 2**. Pokud si ani tak zákazník nevybere, je možné zhotovit dveře přímo podle návrhu zákazníka. Součástí této výroby je samozřejmě i výroba či renovace zárubní a prahů ve stejném provedení jako dveře. Společnost rozšířila svou nabídku také o výrobu a montáž pojezdových dveří na garnýži, popřípadě do stavebního pouzdra, které se v dnešní době těší stále větší oblibě.

Společnost také nabízí **prodej zdravotních matrací Mabo**. Matrace jsou nabízeny v různých šířkách (80, 85, 90, 100, 140, 160 a 180 cm) a ve standardní délce 200 cm. V případě potřeby a zájmu je možno objednat i atypický rozměr. Zdravotní matrace jsou na objednávku, přičemž termín dodání je tři až čtyři týdny.

Další nabízenou službou je **dodání a pokládka podlahových krytin**. Jde o plovoucí podlahy Quick Step, masivní bambusové podlahy, bytové a zátěžové koberce a v neposlední řadě oblíbené PVC podlahy. Zákazník si nejdříve vybere podlahu dle svých potřeb a přání (opět má k dispozici firemní podlahové studio se vzorky podlah), montážní pracovníci přijedou nejdříve upravit stávající podlahu a následně položit novou.

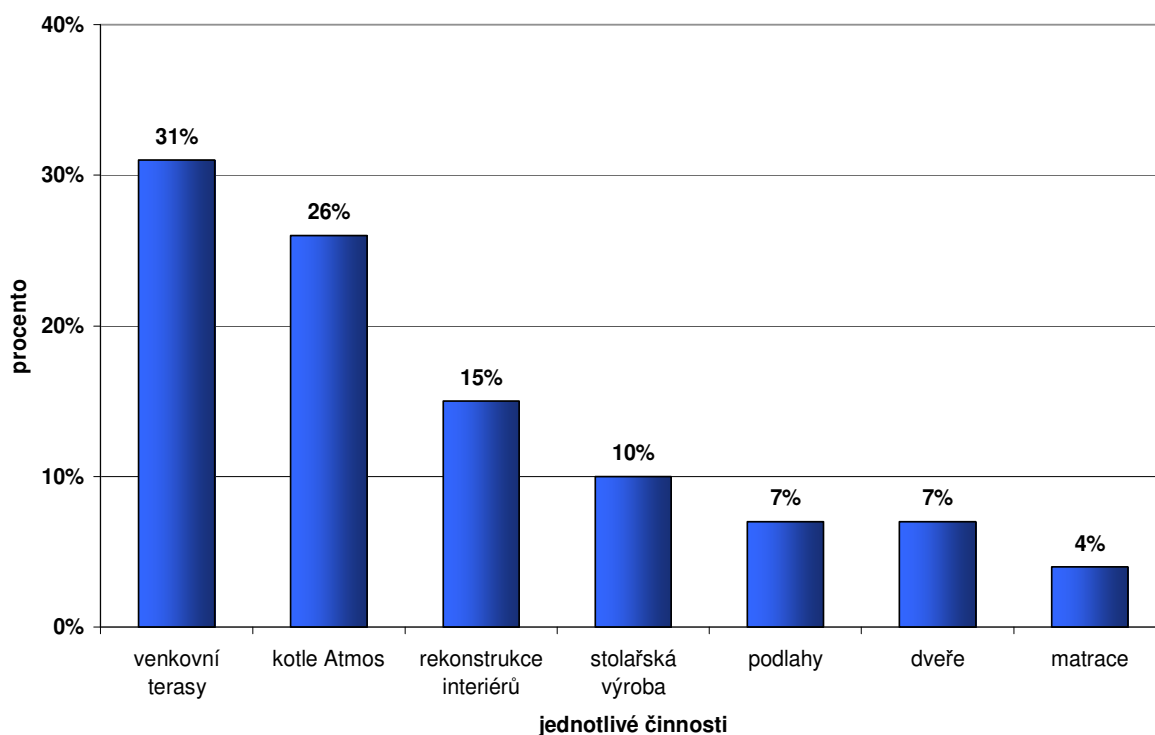
V roce 2008 rozšířila společnost své služby o **prodej, montáž a zprovoznění ekologických kotlů Atmos**. Sortiment zahrnuje kotle na dřevo, kotle na uhlí a dřevo, kotle na dřevěné brikety a dřevo, kotle na pelety a kombinované kotle. Společnost provádí kompletní realizaci funkčního systému Atmos v rodinných domech či různých provozovnách, včetně zátopy a proškolení obsluhy. Samozřejmostí je i záruční a pozáruční servis těchto kotlů. Od roku 2009 je firma zařazena v seznamu dodavatelů v dotačním programu Zelená

úsporám, to znamená, že umožňuje zákazníkům čerpat dotace na pořízení kotle. Logicky to pro společnost znamenalo obrovský nárůst poptávky po realizaci kotlů Atmos. Tento program byl však k 29. říjnu 2010 státem pozastaven. Ovšem i přesto je o kotle značný zájem i v současné době.

Společnost také disponuje vlastním vozovým parkem, čímž nabízí svým zákazníkům přepravu nejen v rámci blízkého okolí, ale také celé České republiky.

V následujícím grafu je zachyceno, jak se jednotlivé činnosti společnosti podílejí na jejich celkových výkonech. Údaje se vztahují k roku 2011 a byly poskytnuty z vnitropodnikového účetnictví společnosti.

**Graf 4.1 Podíl činností na celkových výkonech**



Zdroj: vlastní zpracování

*V roce 2011 byl největší zájem o venkovní terasy Bangkirai a také o instalaci kotlů Atmos. Domnívám se, že je to hlavně proto, že INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. je jedna z mála společností na severní Moravě, která zmíněné terasy a kotle nabízí. Navíc se snaží poskytnout opravdu komplexní služby, které nekončí pouze pokládkou terasy či instalací kotle. Zájem zákazníků navíc podtrhují výhodné ceny a přístup zaměstnanců společnosti.*

*Z grafu lze dále vyčíst, že stolařská výroba se sice na celkových výkonech určitým způsobem podílí, avšak tento podíl není nijak převratný. Vždy tomu tak nebylo. Dle mého názoru je to způsobeno hlavně doznívající hospodářskou krizí a tím, že lidé si raději koupí levnější nábytek, který jim nabízí velké obchodní řetězce (jako například IKEA, Sconto nábytek aj.). Takovéto výrobky jsou sice levné, ale zdaleka ne tak kvalitní jako výrobky zhotovené na zakázku. Firmy vyrábějící nábytek a další výrobky na základě zakázky jsou obvykle menší a nemohou si tak dovolit vyrábět nekvalitní výrobky, neboť by získali špatnou pověst mezi zákazníky a to by mohlo ohrozit jejich existenci.*

Mezi nejvýznamnější **dodavatele** společnosti patří například GIENGER, s. r. o., Ptáček – velkoobchod, a. s., Démos Trade, a. s., nebo také německá společnost KURTZ GmbH.

**Zákazníky** jsou jak fyzické, tak právnické osoby, přičemž právnické osoby ve větší míře. Významného odběratele společnost nemá, jelikož je toho názoru, že není vhodné být více jak třiceti procenty svého obrátu závislý na jediné firmě. Je to proto, že v případě finančních problémů takového odběratele by se dostala do problémů samotná společnost.

Společnost působí především na českém trhu, avšak v některých případech obchoduje i se zahraničím (např. se Slovenskem či Německem).

#### **4.1.4 Ekonomická situace**

Podle účetní závěrky za rok 2011 byl tento rok pro společnost INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. úspěšný a bylo dosaženo kladného výsledku hospodaření. Pro porovnání - i za rok 2010 bylo dosaženo hospodářského zisku, nicméně v roce 2009 dosáhla společnost ztráty. Tato ztráta však nebyla pro společnost nijak závažná, dokázala se z ní vzápětí obratem dostat.

Konkrétní ekonomické ukazatele za sledovaná období 2009, 2010 a 2011 jsou uvedeny v následující tabulce. Údaje byly čerpány z finančního účetnictví společnosti.

**Tab. 4.1 Vybrané ekonomické ukazatele na základě údajů z účetních závěrek**

<b>Položka (v tis. Kč)</b>	<b>rok 2009</b>	<b>rok 2010</b>	<b>rok 2011</b>
<b>Spotřebované nákupy</b>	<b>11 351</b>	<b>9 993</b>	<b>9 036</b>
Spotřeba materiálu	10 669	9 393	7 811
Prodané zboží	199	31	788
Ostatní spotř. nákupy	483	569	437
<b>Osobní náklady</b>	<b>1 231</b>	<b>972</b>	<b>926</b>
Mzdové náklady	971	724	718
Zákonné SP	261	248	208
<b>Odpisy DHM</b>	<b>162</b>	<b>90</b>	<b>18</b>
<b>Ostatní náklady</b>	<b>1 670</b>	<b>1 699</b>	<b>1 129</b>
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>14 414</b>	<b>12 754</b>	<b>11 109</b>
<b>Tržby za vlastní výkony a zboží</b>	<b>14 338</b>	<b>12 696</b>	<b>10 409</b>
Tržby za vlastní výrobky	77	1	-
Tržby z prodeje služeb	12 198	10 864	8 459
Tržby za zboží	2 063	1 831	1 950
<b>Jiné provozní výnosy</b>	<b>-</b>	<b>50</b>	<b>786</b>
<b>Finanční výnosy</b>	<b>56</b>	<b>72</b>	<b>6</b>
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>14 394</b>	<b>12 818</b>	<b>11 201</b>
<b>VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ</b>	<b>- 20</b>	<b>64</b>	<b>92</b>

Zdroj: vlastní zpracování

*Na základě údajů obsažených v účetní závěrce je vidět, že ani náklady, ani výnosy výrazným způsobem nerostou, ani neklesají. Mírný pokles nákladů je doprovázen také mírným poklesem výnosů. Z toho vyplývá, že se ve společnosti neodehrály ve sledovaném období žádné významné změny - nebyly tvořeny opravné položky, nevytvářely se rezervy, nenakupoval se nový majetek. Objem zakázek sice částečně poklesl, ale tento pokles opět nepovažují za nijak podstatný. Záporný výsledek hospodaření v roce 2009 je pravděpodobně způsoben pouze vyššími odpisy DHM a zároveň nižšími ostatními provozními výnosy.*

*Celkově je společnost dle mého názoru po ekonomické stránce úspěšná a také přes hospodářskou krizi se zdárně přenesla bez větších problémů.*

## 4.2 Účetnictví společnosti

Účetnictví ve společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. je plně zabezpečováno jednou externí účetní, která vede účetnictví společnosti již od jejího vzniku. Účetní je odpovědná nejen za zpracování finančního účetnictví – za jeho včasnost a úplnost, ale také za sestavení řádné účetní závěrky za účetní období, které je v případě této společnosti shodné s kalendářním rokem. Účetní závěrka se sestavuje právě k poslednímu dni sledovaného účetního období, tedy k 31. prosinci. Společnost nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Účetní také společnosti zpracovává daňová přiznání. V současné době se jedná především o daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a dále také, jelikož je společnost plátcem DPH, daňové přiznání k DPH. Protože společnost překročila zákonem stanovenou výši obratu za kalendářní rok (tj. 10 000 000 Kč), má povinnost podávat daňové přiznání k DPH měsíčně, vždy do 25. dne následujícího měsíce.

Ve svém dlouhodobém majetku společnost v současné době eviduje pouze dvě položky – vysokozdvíhový vozík a vřetenovou brusku. Veškeré ostatní stroje, nemovitosti a dodávky má v nájmu.

Co se týká odepisování dlouhodobého majetku, využívá společnost pouze daňových odpisů. Jak vysokozdvíhový vozík, tak vřetenová bruska se řadí do druhé odpisové skupiny a jsou odepisovány pomocí zrychlených daňových odpisů. (viz **příloha č. 3**)

Společnost účtovala v letech 1998 - 2006 prostřednictvím účetního softwaru Vabank. Tento software byl však spouštěn v operačním systému MS-DOS a na dnešní dobu byl poměrně zastaralý a nepřehledný. Z tohoto důvodu se společnost rozhodla pro výběr nového účetního softwaru, a to POHODY. Účetní software POHODA je určen pro malé, střední i velké firmy, plátcům i neplátcům DPH a umožňuje vést jak účetnictví, tak daňovou evidenci. Společnost používá tento software od roku 2007 a je s ním doposud spokojená. Splňuje totiž veškeré její požadavky na účetní software pro snadné a jednoduché vedení účetnictví, je přehledný a navíc nabízí nadstandardní funkce a pravidelnou aktualizaci. Společnost, jelikož obchoduje i se zahraničím, oceňuje na tomto softwaru také to, že podporuje cizí měny a automaticky načítá kurzový lístek. V účetním programu si společnost eviduje například mzdy, majetek, pokladnu apod. Do POHODY má přístup pouze účetní společnosti.

Společnost vede účetnictví v plném rozsahu. V rámci prováděcí vyhlášky účtuje na základě vlastního účtového rozvrhu, který si sestavila dle svých potřeb (viz **příloha č. 1**), a který je vytvořen na základě směrné účtové osnovy.

Vnitropodnikové účetnictví společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. je organizováno formou výkonově orientovaného účetnictví, to znamená, že nejsou zřízena hospodářská střediska, nýbrž společnost sleduje své účetnictví podle jednotlivých výkonů (zakázek).

Vnitropodnikové účetnictví je vedeno v jediném účetním okruhu, tzn. v rámci jednookruhové účetní soustavy. To znamená, že syntetické účty nákladů a výnosů by měly být dále členěny v rámci analytické evidence. Společnost analytickou evidenci samozřejmě používá, avšak pouze k nákladům, konkrétně k účtové skupině 50 – Spotřebované nákupy. K výnosům analytickou evidenci nevede vůbec.

#### **Ukázka rozdělení účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy**

501000 – Spotřeba materiálu

501028 – Spotřeba materiálu – drobný hmotný a nehmotný majetek

501200 – Spotřeba materiálu – PHM, autopotřeby

501900 – Spotřeba materiálu režijní

501999 – Spotřeba materiálu nedaňový

500200 – Spotřeba energie

503000 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek

504000 – Prodané zboží

*Dle mého názoru není členění účtové skupiny 50 úplně dostačující. Na účet 501000 se totiž účtuje spotřeba veškerého materiálu použité při jednotlivých činnostech společnosti. Myslím si, že by nebylo od věci (pro lepší orientaci a poskytnutí informací o jednotlivých druzích materiálu) přidat do účtového rozvrhu další analytické účty k účtu 501. Šlo by tedy o účty podle používaných druhů materiálu, tzn. např. 501001 – Spotřeba materiálu – dřevo, 501002 – Spotřeba materiálu – šroubky atd.*

*To samé platí u účtu 504000 – Prodané zboží. Společnost nabízí více druhů zboží – matrace, nebo také podlahy a terasové dřevo (v případě pouhého prodeje - bez montáže a pokládky). Opět bych zavedla podrobnější analytiku, např. 504001 – Prodané zboží – matrace, 504002 – Prodané zboží – terasové dřevo apod.*

*Analytická evidence výnosů v účetové skupině 60 je dle mého názoru vhodně zvolena. Společnost je na základě svého účetního softwaru schopna vyčíslit výnosy podle jednotlivých zakázek. Má tedy možnost vyčíslit hospodářský výsledek konkrétní zakázky a tím získat údaje o tom, která zakázka je více zisková, která méně, popřípadě která je ztrátová.*

#### **4.3 Kalkulace zakázek**

Každý zákazník má odlišná přání, potřeby či vkus a každý zejména disponuje s jinou velikostí příjmů. Jednotlivé zakázky jsou proto od sebe odlišné a každá je svým způsobem originální.

Zakázky společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. jsou všeobecně sjednávány jako **smlouvy o dílo**.

Společnost se snaží vyjít svým zákazníkům v každém případě co nejvíce vstříc, vždy trvá na osobním kontaktu a domluvě. Při sjednávání zakázky je nejdříve domluven termín a místo schůzky. Ta bývá buďto přímo v budově společnosti (jedná-li se o jednodušší zakázky, popřípadě pouhý prodej matrací, podlah či terasového dřeva), převážně však na místě realizace zakázky. V případě, že jde o větší a složitější zakázku a první schůzka je domluvena na místě realizace, přijede zde technik společnosti, který vyměří vše potřebné. Poté jednatel (a zároveň vlastník společnosti) s pomocí své asistentky zpracuje předběžnou cenovou nabídku a pozve zákazníka k jednání do své kanceláře. Zákazník bude mít zároveň možnost prohlédnout si velkou vzorkovou prodejnu a vybrat si dle svých přání. Pokud zákazník s cenovou nabídkou souhlasí a je prozatím spokojen, je sepsána smlouva o dílo. Tím se již zakázka stává závaznou pro obě strany.

Ve smlouvě je krom konečné ceny, povinností společnosti, povinností zákazníka a dalších skutečností, uveden také přesný termín dokončení realizace. Společnost požaduje ve většině případů složení zálohy ve výši 50 % z konečné ceny, a to nejpozději 10 dní před začátkem realizace zakázky (u dodávky kotlů Atmos je to částka 5 000 Kč, popřípadě 10 000 Kč – dle typu kotle). Pokud v průběhu realizace dojde ke změnám ze strany zákazníka (má další přání, popřípadě chce něco změnit), společnost vše se zákazníkem probere a pokud je přání realizovatelné, sepíše se dodatek ke smlouvě. Může se také stát, že dodavatelé společnosti navýší ceny dodávaného materiálu a zboží, což teoreticky znamená i zvýšení konečné ceny zakázky. Tato situace se opět probírá se samotným klientem, který musí veškeré změny a aktualizace ve smlouvě nejdříve odsouhlasit. Dalším rizikem zakázky je to, že dodavatelé nedodají společnosti potřebné zboží či materiál včas a tím společnost nestihne



zakázku dokončit ve stanoveném termínu. Ve smlouvě jsou sjednány případné penále (v tomto případě snížení konečné ceny), které společnost musí plnit při nedodržení termínu realizace zakázky. Pro společnost jsou to zbytečné náklady, které musí hradit a které ani nejsou přímo způsobeny její vinou. Takovéto situaci se proto snaží společnost vyhnout, a to tak, že se snaží mít stále naskladněno určité množství materiálu či zboží, které bude potřebovat.

Jestliže vše proběhne v pořádku a zakázka je dokončena, dojde k předání díla, kdy si zákazník vše zkontroluje a podepíše předávací protokol, na základě kterého mu společnost vystaví konečnou fakturu splatnou do 10 dní.

### **Sestavování kalkulací**

Jak již bylo zmíněno, sestavování kalkulací ve společnosti má na starost přímo majitel společnosti, s pomocí své asistentky. Dříve se kalkulace zapisovaly pouze ručně na papír, který se poté předal a projednal se zákazníkem. Tato forma stanovení kalkulací byla však časově značně náročná a zdoluhavá. Postupem času se přešlo na psaní zakázek a kalkulací do počítače, což alespoň částečně urychlilo práci.

Společnost nevyužívá pro tvorbu kalkulací žádný software. Vše zapisuje pomocí programu Microsoft Excel, kde musí víceméně každou zakázku a její kalkulaci zvlášť zadat. I takovýto systém je vyžaduje hodně času a je vidět, že majitel se snaží vyhovět všem zákazníkům, avšak na úkor svého volného času.

*Společnosti bych doporučila dokoupit si ke stávajícímu účetnímu softwaru POHODA síťovou přídatnou licenci POHODA PZD (pobočkové zpracování dat), která přímo umožňuje spolupráci společnosti a externí účetní a vzájemné sehrávání jejich dat. Majitel by tak mohl vytvářet kalkulace pro jednotlivé zakázky (samozřejmě by si musel dokoupit ještě modul pro tvorbu kalkulací) a účetní by i nadále zpracovávala údaje týkající se finančního účetnictví. Jak společnost, tak externí účetní by měli k dispozici kompletní účetní databázi a majitel společnosti by navíc měl plný přehled o jejím hospodaření.*

Společnost používá pro sestavení kalkulace netypického kalkulačního vzorce. Zakázku kalkuluje většinou tak, že do ní zahrne veškerý spotřebovaný materiál a v případě dopravy také dopravní režii a vynesení. Mzdy pracovníků se neobjevují v kalkulaci přímo, nýbrž jsou součástí kalkulace materiálu jako tzv. hodinová náročnost (funguje to tak, že cena za m<sup>2</sup> vyrobeného materiálu – podlahy, skříně apod. zahrnuje i pracovníkovu mzdu). Rovněž

veškeré režie (výrobní, správní či odbytová) a zisk z konkrétní zakázky jsou kalkulovány určitým procentem v rámci vyrobeného materiálu. To znamená, že zákazník z předložené cenové nabídky zakázky nevyčte výši zisku společnosti.

V rámci kalkulaci společnost nesestavuje ani výslednou kalkulaci.

*Společnosti bych navrhla, aby kalkulace tvořila jiným způsobem. Myslím si, že evidovat veškeré nákladové položky a navíc i zisk ze zakázky pouze jejich zahrnutím mezi spotřebovaný materiál, není dostačující a přehledné. Kromě přímého materiálu by se tak v kalkulaci měly objevit přímé mzdy a dále určitě alespoň výrobní a správní režie. Domnívám se, že vhodnou základnou pro výpočet jednotlivých režii by byly celkové přímé náklady (přímý materiál + přímé mzdy), protože tvoří největší podíl na hodnotě zakázky, přičemž stanovení konkrétní procentní výše režijní přírážky bych již nechala na samotné společnosti. Taktéž zisk by měl být vymezen samostatně, nejlépe opět určitou procentní přírážkou k celkovým (přímým i nepřímým) nákladům zakázky.*

*Zároveň by bylo dle mého názoru vhodné sestavovat za jednotlivé zakázky výslednou kalkulaci. Společnost by tak získala informace o tom, zda jejich propočtové kalkulace (cenové nabídky) jsou sestavovány správně a odpovídají konkrétní situaci. Nejenže by společnost mohla kontrolovat jednotlivé cenové nabídky, ale zároveň by výsledná kalkulace mohla být určitým pomocníkem pro další cenové nabídky obdobných zakázek, čímž by určitě došlo k ulehčení jejich sestavování. Při sestavení výsledné kalkulace většinou vznikají odchylky nákladů. Proto je tedy vhodné sledovat náklady alespoň v členění na přímé a nepřímé.*

V rámci jednotlivých zakázek jsou poskytovány různé slevy. Nejčastěji společnost využívá **slevu za opětovnou zakázku** (cca 4 – 8 %), dále **individuálně stanovené slevy** (v případě velké zakázky) a v neposlední řadě **množstevní slevy** (při odběru většího množství zboží).

*Z informací a podkladů, které mi společnost poskytla, jsem zjistila, že uvnitř společnosti se neoceňuje a vlastně ani neúčtuje nedokončená výroba. Přitom při zakázkové výrobě NV samozřejmě vzniká a až do předání zakázky postupně narůstá. Povinnost jejího účtování vyplývá z vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.*

#### 4.4 Konkrétní příklad kalkulace ve společnosti

Tento příklad zachycuje jednu z mnoha zakázek společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o., konkrétně zakázku S11-024 - výrobu a montáž kuchyňské linky.

##### Kalkulace kuchyňské linky včetně montáže

	Jednotlivé položky	cena bez DPH	cena s DPH 10%
1.	<b>Výroba a montáž korpusu s ABS hranou</b>	<b>25 760,00 Kč</b>	<b>28 336,00 Kč</b>
2.	Dřezová deska s montáží	5 280,00 Kč	5 808,00 Kč
3.	Utěšňovací silikonová lišta s montáží	1 980,00 Kč	2 178,00 Kč
4.	Vestavný dřez PYRAGRINATE PETRA CORNER	7 950,00 Kč	8 745,00 Kč
5.	Montáž dřezu vč. výřezu desky	950,00 Kč	1 045,00 Kč
6.	<b>Prosklení standard</b>	<b>3 000,00 Kč</b>	<b>3 300,00 Kč</b>
7.	<b>Horní osvětlovací rampa</b>	<b>2 550,00 Kč</b>	<b>2 805,00 Kč</b>
8.	Olištování a akrylování	950,00 Kč	1 045,00 Kč
9.	<b>Dvířka foliovaná – prolis</b>	<b>17 570,00 Kč</b>	<b>19 327,00 Kč</b>
10.	<b>Věncová lišta foliovaná</b>	<b>2 425,00 Kč</b>	<b>2 667,50 Kč</b>
11.	Pístový zvedák dvířek (300 Kč/ks)	4 200,00 Kč	4 620,00 Kč
12.	Madla s montáží standart	1 680,00 Kč	1 848,00 Kč
13.	Plnovýsuvy u šuplíků s pomalým dojezdem (310 Kč/ks)	2 790,00 Kč	3 069,00 Kč
14.	Zpomalovací kolíčky – tlumiče dvířek (50 Kč/ks)	350,00 Kč	385,00 Kč
15.	Zpomalovací panty – tlumiče dvířek (110 Kč/ks)	660,00 Kč	726,00 Kč
16.	<b>Výsuv na utěrky dvojitý</b>	<b>920,00 Kč</b>	<b>1 012,00 Kč</b>
17.	<b>Zádový panel</b>	<b>7 040,00 Kč</b>	<b>7 744,00 Kč</b>
18.	Osvětlení pod linkou (590 Kč/ks)	1 770,00 Kč	1 947,00 Kč
19.	Režie na dopravu a vynesení	1 200,00 Kč	1 320,00 Kč

	<b>Celkem bez DPH</b>	<b>89 025 Kč</b>	
	<b>Sleva z opakované zakázky 5%</b>	<b>4 451,25 Kč</b>	
	<b>Celkem bez DPH po slevě</b>	<b>84 573,75 Kč</b>	
	<b>DPH 10%</b>	<b>8 457,38 Kč</b>	
	<b>Celkem s DPH 10%</b>		<b>93 031,13 Kč</b>

	Dodávka a montáž vestavných spotřebičů	cena bez DPH	cena s DPH 10%
1.	Digestoř Monetti S2 60 cm + filtry	2 590,00 Kč	2 849,00 Kč
2.	Monetti el. trouba Square Multifunction	8 740,00 Kč	9 614,00 Kč
3.	Monetti indukční varná deska PI 58 BCEOT	9 790,00 Kč	10 769,00 Kč
4.	Vestavná myčka Monetti 60 cm – integrovaná – MDIS 55P9	9 090,00 Kč	9 999,00 Kč
5.	Vestavná mikrovlnná trouba Monetti vč. rámečku – MTM25-0	4 540,00 Kč	4 994,00 Kč
6.	Montáž spotřebičů	4 450,00 Kč	4 895,00 Kč
	<b>Cena celkem</b>	<b>39 200,00 Kč</b>	<b>43 120,00 Kč</b>
	<b>DPH 10%</b>	<b>3 920,00 Kč</b>	

### Kalkulace kuchyňské linky včetně montáže - pokračování

	Likvidační poplatky	cena bez DPH	cena s DPH 20%
1.	Odsávače, mikrovlnky, el. varné desky (10,08)	30,24 Kč	36,29 Kč
2.	Trouby, myčky, pračky, sporáky (54,62)	109,24 Kč	131,09 Kč
	<b>Celkem</b>	<b>139,48 Kč</b>	<b>167,38 Kč</b>
	<b>DPH 20%</b>	<b>27,90 Kč</b>	

<b>Celkem za všechny práce s DPH</b>	<b>136 318,51 Kč</b>
--------------------------------------	----------------------

Pozn.: údaje v tabulce vycházejí z roku 2011

### Sestavení výsledovky zakázky S11-024

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav	Obraty MD	Obraty D	Koncový stav
<b>Náklady</b>					
501	Spotřeba materiálu	57 430,99	0,00	0,00	57 430,99
	<b>Náklady celkem</b>	<b>57 430,99</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>57 430,99</b>
<b>Výnosy</b>					
602	Tržby z prodeje služeb	0,00	0,00	136 318,51	136 318,51
	<b>Výnosy celkem</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>136 318,51</b>	<b>136 318,51</b>
<b>Hospodářsky zisk celkem</b>					

*Z výsledovky zakázky je vidět, že zakázka byla vysoce zisková. Z účetního softwaru POHODA lze získat takovéto výsledovky pro každou konkrétní zakázku. Z toho vyplývá, že společnost má vhodně zvolenou analytickou evidenci, která umožňuje sledování nákladů a výnosů na zakázky. Pro porovnání ziskovosti jednotlivých zakázek je tato možnost pro společnost určitě přínosem, nicméně i přesto si myslím, že zmíněná kalkulační není úplně vhodná. Možná je to tato varianta sestavení kalkulační pro firmu jednodušší, ale větší vypovídací schopnost by zajisté měla kalkulační, jejíž strukturu jsem nastínila již výše v předchozím textu.*

## 5. Závěr

Podnikatelské prostředí se neustále celosvětově rozvíjí. V posledním desetiletí došlo k nejrůznějším změnám. Rozvoj informačních technologií, odbourávání bariér pohybu kapitálu mezi jednotlivými státy, narůstání konkurence – všechny tyto, ale i další faktory se podílejí určitým způsobem na dosahovaných výsledcích podniku a také na jeho samotné tržní hodnotě.

Podniky jsou tedy nuceny na vzniklé změny reagovat. Aby mohly obstát v silné a neustále se zvyšující konkurenci, musí přesně vědět, jaká rozhodnutí jsou pro ně ta správná. Především z tohoto důvodu je v dnešní době čím dál více potřebné, aby podniky vedly kromě klasického finančního účetnictví i účetnictví manažerské.

Oproti informacím finančního účetnictví, které jsou veřejně dostupné, jsou údaje vyplývající z manažerského účetnictví nepřístupné veřejnosti, slouží čistě pro potřeby managementu podniku.

Subsystémem manažerského účetnictví je mimo jiné i vnitropodnikové účetnictví, na jehož problematiku je diplomová práce převážně zaměřena.

V teoretické části diplomové práce byly nejdříve vysvětleny základní pojmy související jak s manažerským, tak se samotným vnitropodnikovým účetnictvím a dále byly srovnány existující účetní systémy. Poté došlo na vymezení organizační a ekonomické struktury podniku a s tím souvisejících hospodářských středisek. Následovala charakteristika jednotlivých forem vedení vnitropodnikového účetnictví. Další problematikou, která byla v teoretické části řešena, byla problematika nákladů a jejich členění. Poslední, avšak určitě ne méně důležitou, oblastí, na kterou se diplomová práce zaměřila, byla oblast kalkulací a kalkulačního systému podniku, posléze zaměřená na kalkulace v zakázkové výrobě.

V závěrečné praktické části diplomové práce byla prezentována zakázková výroba v konkrétní společnosti. Jednalo se o společnost zabývající se rekonstrukcí interiérů, stolařskou výrobou, pokládkou teras a podlah a dalšími obdobnými činnostmi. Byl vymezen způsob vedení účetnictví společnosti a její účetní software, postup při tvorbě zakázky a zejména způsob tvorby kalkulací.

Společnosti byl doporučen nový účtový rozvrh, konkrétněji podrobnější analytická evidence vedená ke spotřebě materiálu a prodanému zboží. Navrhnutá analytická evidence by měla vést nejen k lepší orientaci, ale také k poskytnutí informací o jednotlivých druzích materiálu a zboží.

Dále bylo zjištěno, že kalkulační vzorec společnosti není zcela typický. Mzdové náklady, zisk společnosti a jednotlivé režijní náklady jsou určitým procentem zakomponovány do přímého materiálu. Proto byla společnosti navržena nová struktura kalkulačního vzorce, kde budou zmíněné položky kalkulovány zcela samostatně.

Společnost navíc chybně sleduje nedokončenou výrobu, respektive, neúčtuje a neoceňuje ji vůbec. Při tom dle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. mají účetní jednotky povinnost nedokončenou výrobu evidovat a oceňovat ji.

## Seznam použité literatury

### Knihy

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- [2] DRURY, Colin. *Cost and management accounting: an introduction*. 5<sup>th</sup> ed. London: Thomson Learning, 2003. 552s. ISBN 18-615-2905-8.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [4] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [6] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [7] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-717-9419-8.
- [8] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2001. 152 s. ISBN 80-716-9985-3.
- [9] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

### Elektronické publikace

- [11] *Český účetní standard pro podnikatele č. 001* [online]. [cit. 2012-03-20]. Dostupné na WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/001.aspx>>.
- [12] *Informace o společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o.* [online]. [cit. 2012-04-05]. Dostupné na WWW: <<http://www.interierservis.cz/>>.
- [13] *Manažerské účetnictví - základní pojmy* [online]. [cit. 2012-03-19]. Dostupné na WWW: <[http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BK\\_MUc/MU\\_Zakladni\\_pojmy\\_cleneni.pdf](http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BK_MUc/MU_Zakladni_pojmy_cleneni.pdf)>.

- [14] *Není účetnictví jako účetnictví aneb O nákladech trochu jinak* [online].  
[cit. 2012-03-30]. Dostupné na WWW: < <http://www.podnikatel.cz/clanky/o-nakladech-trochu-jinak/>>.

### **Ostatní prameny**

- [15] Interní materiály společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o.



## Seznam zkratek

ABC	Activity-Based Costing (kalkulace podle aktivit)
AE	analytická evidence
ČÚS	České účetní standardy
D	Dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
FN, FC	fixní náklady
Kč	česká koruna
m <sup>2</sup>	metr čtvereční
MD	Má dáti
NV	nedokončená výroba
OR	obchodní rejstřík
PO	právnícká osoba
PSN	předem stanovené náklady
Q	množství
SN	skutečné náklady
SP	sociální pojištění
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
SÚA	spojovací účet aktivace
SÚČR	spojovací účet časového rozlišení
SÚN	spojovací účet nákladů
SÚV	spojovací účet výnosů
SÚZ	spojovací účet zásob
TC	celkové náklady
VH	výsledek hospodaření
VN	variabilní náklady
VPC	vnitropodniková cena
VPÚ	vnitropodnikové účetnictví

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2012

Veronika Kaňoková

Bc. Veronika Kaňoková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Slezská 88, Háj ve Slezsku - Jilešovice

## **Seznam příloh**

- |              |  |
|--------------|--|
| Příloha č. 1 | Účtová osnova společnosti INTERIÉRSERVIS OSTRAVA, s. r. o. |
| Příloha č. 2 | Ceník a základní vzory dveří                               |
| Příloha č. 3 | Karty dlouhodobého majetku                                 |